

# **Projekt transformace účetních výkazů dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví společnosti XY, s. r. o.**

Bc. Igor Lízner

---

Diplomová práce  
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Igor LÍZNER**  
Osobní číslo: **M090116**  
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt transformace účetních výkazů dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví společnosti XY, s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

#### I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše popište a srovnajte použité mezinárodní účetní standardy a vyjádřete se k harmonizaci účetnictví.

#### II. Praktická část

- Analyzujte a zdůvodněte proces transformace účetní závěrky. itemSrovnajte na základě předchozí analýzy účetní závěrku sestavenou dle české legislativy s mezinárodními účetními standardy.
- Vytvořte projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, s. r. o. na výkazy vyhovující mezinárodním účetním standardům.
- Vliv této transformace demonstřujte na ukazatelích vyplývajících z finanční analýzy.

### Závěr

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

Seznam odborné literatury:

KRUPOVÁ, L. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009]. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.  
KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L. a ČERNÝ, M. IAS/IFR : mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vyd. 1. Praha: VOX, 2005. 1049 s. ISBN 8086324443.  
MULLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H., a DVORÁKOVÁ, D. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy: komentář. 3., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. 587 s. ISBN 978-80-7357-435-2.  
PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vyd. 1. Zlín: Univezita Tomáše Bati ve Zlíně, 2006. 227 s. ISBN 8073184133.

Vedoucí diplomové práce: Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: 26. března 2012  
Termín odevzdání diplomové práce: 2. května 2012

Ve Zlíně dne 26. března 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
děkanka



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
ředitel ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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 nezahnuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

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

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

17.4.2012

IGR L-12

<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku 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 přihlédí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Hlavním cílem této diplomové práce je sestavit projekt transformace účetní závěrky dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zjistit, jaké bude mít tato transformace dopady. Práce je členěna do tří hlavních okruhů. První okruh slouží jako teoretický podklad pro okruhy následující – popisuje mezinárodní účetní standardy, harmonizaci účetnictví ve světě a finanční analýzu. Úkolem druhého okruhu je stanovit rozdíly mezi českými účetními pravidly a mezinárodními pravidly účetního výkaznictví. Vrcholem a hlavním účelem diplomové práce je část projektová. V projektové části jsou popsány vhodné úpravy informačního systému, postup transformace účetních výkazů a jejich samotný převod na výkazy odpovídající mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Rozdíl mezi výkazy sestavenými dle české národní legislativy a pravidly určenými mezinárodními účetními standardy jsou následně demonstrovány na jednoduché finanční analýze.

Klíčová slova:

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Mezinárodní účetní standardy, účetnictví, harmonizace účetnictví, informační systém, finanční analýza, Účetní výkazy, transformace účetních výkazů.

## **ABSTRACT**

The main aim of this thesis is to build the project of financial statements transformation in accordance with International Financial Reporting Standards and define transformation's consequences. The thesis is divided into three main areas. The first group's purpose is to serve as a theoretical basis for the following areas – description of an harmonization of accounting in the world accounting and financial analysis. Task of the second area is a distinction between the Czech accounting rules and International Financial Reporting Standards. The main purpose of this thesis is a project part. In the project part will be described appropriate information system improvements, the process of transformation of the financial reports and a transfer itself. The differences between Czech law reports and International Financial Reporting Standards liked reports will be shown on a simple financial analysis.

Keywords:

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Accounting, harmonization of accounting, information systems, financial analysis, financial reports, transformation of financial reports.

Tímto bych si dovolil poděkovat vedoucí mé diplomové práce Mgr. Evě Kolářové, Ph.D. za odborné rady.

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

**„Je marností používat více tam, kde stačí méně.“**  
Vilém z Occamu (1290-1349)



# OBSAH

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ÚVOD</b> .....   | <b>8</b>  |
| <b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....  | <b>10</b> |
| <b>1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ</b> .....                                   | <b>11</b> |
| 1.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ VE SVĚTĚ .....                               | 11        |
| 1.2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V EVROPĚ .....                               | 12        |
| 1.3 AMERICKÉ VŠEOBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY .....                     | 12        |
| 1.4 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....                     | 13        |
| 1.4.1 Cíle IFRS.....  | 13        |
| 1.4.2 Struktura IFRS .....  | 13        |
| 1.4.2.1 Úvod.....   | 14        |
| 1.4.2.2 Předmluva k výkladu standardů.....                              | 14        |
| 1.4.2.3 Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů..... | 14        |
| 1.4.2.4 Účetní standardy (IAS/IFRS).....                                | 18        |
| 1.4.2.5 Interpretace standardů (SIC/IFRIC).....                         | 19        |
| <b>2 VYBRANÉ MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY</b> .....                     | <b>20</b> |
| 2.1 IAS 1 – SESTAVOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....             | 20        |
| 2.1.1 Rozvaha (bilance).....  | 20        |
| 2.1.2 Výsledovka (výkaz zisku a ztráty) .....                           | 21        |
| 2.1.3 Výkaz změn vlastního kapitálu .....                               | 22        |
| 2.1.4 Příloha (komentář) .....  | 23        |
| 2.1.5 Výkaz peněžních toků .....  | 23        |
| 2.2 IAS 2 – ZÁSoby .....  | 23        |
| 2.2.1 Určení zásob .....  | 23        |
| 2.2.2 Oceňování zásob .....   | 23        |
| 2.2.2.1 Metoda individuálního ocenění .....                             | 24        |
| 2.2.2.2 Metoda FIFO.....  | 24        |
| 2.2.2.3 Metoda LIFO .....   | 25        |
| 2.2.2.4 Metoda váženého aritmetického průměru.....                      | 25        |
| 2.3 IAS 12 – DANĚ Z PŘÍJMU .....  | 26        |
| 2.4 IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ .....                           | 27        |
| 2.4.1 Určení aktiva .....   | 27        |
| 2.4.2 Oceňování .....   | 27        |
| 2.4.3 Odpisy .....  | 27        |
| 2.4.3.1 Produkční metoda .....  | 27        |
| 2.4.3.2 Rovnoměrná metoda.....  | 28        |
| 2.4.3.3 Degresivní metody.....  | 28        |
| 2.4.3.4 Speciální metody.....   | 29        |
| 2.5 IAS 17 – LEASING.....   | 30        |
| 2.5.1 Určení aktiva .....   | 30        |
| 2.5.2 Oceňování .....   | 30        |
| 2.6 IAS 18 – VÝNOSY .....   | 30        |
| 2.6.1 Určení.....   | 31        |
| 2.6.1.1 Výnosy z prodeje zboží.....                                     | 31        |
| 2.6.1.2 Výnosy z poskytování služeb .....                               | 31        |

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| 2.6.2     | Oceňování .....   | 31        |
| 2.7       | IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA.....                               | 31        |
| 2.7.1     | Určení pasiva.....  | 31        |
| 2.7.2     | Oceňování .....   | 32        |
| 2.8       | IAS 38 – NEHMOTNÁ AKTIVA .....  | 32        |
| 2.8.1     | Určení aktiva .....   | 32        |
| 2.8.2     | Oceňování .....   | 32        |
| 2.8.3     | Odpisy .....  | 32        |
| <b>3</b>  | <b>FINANČNÍ ANALÝZA .....</b>   | <b>33</b> |
| 3.1       | POMĚROVÉ UKAZATELE .....  | 33        |
| 3.1.1     | Ukazatele zadluženosti.....   | 33        |
| 3.1.2     | Ukazatele likvidity .....   | 34        |
| 3.1.3     | Ukazatele aktivity.....   | 35        |
| 3.1.4     | Ukazatele rentability .....   | 35        |
| 3.2       | HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ROZBOR.....   | 36        |
| 3.3       | SPIDER ANALÝZA .....  | 36        |
| <b>II</b> | <b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>   | <b>37</b> |
| <b>4</b>  | <b>PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.....</b>   | <b>38</b> |
| 4.1       | POPIS SPOLEČNOSTI.....  | 38        |
| 4.2       | INFORMAČNÍ SYSTÉM .....   | 38        |
| 4.2.1     | Základní informace o informačním systému.....   | 39        |
| 4.2.1.1   | Dokladové agendy .....  | 39        |
| 4.2.1.2   | Číselníkové agendy.....   | 40        |
| 4.2.2     | Přizpůsobení informačního systému .....   | 40        |
| 4.2.2.1   | Definovatelné položky.....  | 40        |
| 4.2.2.2   | Balíčky skriptů.....  | 40        |
| 4.2.2.3   | Definovatelné formuláře .....   | 40        |
| 4.2.2.4   | Variantní formuláře.....  | 41        |
| <b>5</b>  | <b>SROVNÁNÍ ČESKÉ LEGISLATIVY S POUŽITÝMI<br/>MEZINÁRODNÍMI ÚČETNÍMI STANDARDY .....</b>  | <b>42</b> |
| 5.1.1     | IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky .....                                   | 42        |
| 5.1.2     | IAS 2 – Zásoby.....   | 43        |
| 5.1.3     | IAS 12 – Daně z příjmu .....  | 44        |
| 5.1.4     | IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení .....   | 44        |
| 5.1.5     | IAS 17 – Leasing.....   | 45        |
| 5.1.6     | IAS 18 – Výnosy .....   | 46        |
| 5.1.7     | IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.....                               | 46        |
| 5.1.8     | IAS 38 – Nehmotná aktiva.....   | 47        |
| 5.2       | PODKLADY PRO TRANSFORMACI .....   | 47        |
| 5.2.1     | Finanční leasing .....  | 48        |
| 5.2.2     | Přecenění budovy na fair value .....  | 51        |
| 5.2.3     | Drobný majetek.....   | 52        |
| <b>6</b>  | <b>PROJEKT TRANSFORMACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE<br/>MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ.....</b> | <b>54</b> |

|         |   |    |
|---------|---|----|
| 6.1     | CÍL A ÚČEL PROJEKTU .....                           | 54 |
| 6.2     | ÚPRAVY INFORMAČNÍHO SYSTÉMU .....                   | 54 |
| 6.2.1   | Implementace duplicitního účetního okruhu.....      | 55 |
| 6.2.2   | Možnosti použití duplicitního okruhu .....          | 55 |
| 6.2.2.1 | Použití bez primárního účetního zápisu.....         | 57 |
| 6.2.2.2 | Použití s primárním účetním zápisem.....            | 57 |
| 6.2.3   | Dlouhodobá aktiva .....                             | 57 |
| 6.2.3.1 | Leasing.....  | 57 |
| 6.2.3.2 | Odpisy .....  | 58 |
| 6.2.3.3 | Možnost přecenění dle metody fair value.....        | 64 |
| 6.2.4   | Oběžná aktiva.....                                  | 67 |
| 6.2.5   | Časové rozlišení .....                              | 67 |
| 6.2.6   | Vlastní kapitál .....                               | 68 |
| 6.2.7   | Cizí kapitál .....                                  | 68 |
| 6.2.8   | Časové rozlišení .....                              | 68 |
| 6.2.9   | Globální nastavení systému.....                     | 68 |
| 6.2.10  | Export účetních výkazů ze systému .....             | 68 |
| 6.3     | PŘÍPRAVNÉ A METODICKÉ PRÁCE .....                   | 69 |
| 6.4     | TRANSFORMACE BILANCE – AKTIVA.....                  | 69 |
| 6.4.1   | Dlouhodobá aktiva .....                             | 70 |
| 6.4.1.1 | Dlouhodobý hmotný majetek.....                      | 70 |
| 6.4.1.2 | Dlouhodobý nehmotný majetek.....                    | 72 |
| 6.4.1.3 | Dlouhodobý finanční majetek.....                    | 73 |
| 6.4.2   | Oběžná aktiva.....                                  | 73 |
| 6.4.2.1 | Zásoby.....   | 73 |
| 6.4.2.2 | Pohledávky.....                                     | 74 |
| 6.4.2.3 | Krátkodobý finanční majetek.....                    | 75 |
| 6.4.3   | Časové rozlišení .....                              | 75 |
| 6.4.4   | Sestavení bilance - AKTIVA .....                    | 76 |
| 6.5     | TRANSFORMACE BILANCE – PASIVA.....                  | 78 |
| 6.5.1   | Vlastní zdroje .....                                | 79 |
| 6.5.1.1 | Základní kapitál .....                              | 79 |
| 6.5.1.2 | Rezervní a kapitálové fondy, nerozdělený zisk ..... | 79 |
| 6.5.2   | Cizí zdroje .....                                   | 81 |
| 6.5.2.1 | Rezervy .....                                       | 81 |
| 6.5.2.2 | Dlouhodobé závazky.....                             | 81 |
| 6.5.2.3 | Krátkodobé závazky .....                            | 82 |
| 6.5.2.4 | Bankovní úvěry.....                                 | 83 |
| 6.5.3   | Časové rozlišení .....                              | 83 |
| 6.5.4   | Sestavení bilance - PASIVA .....                    | 83 |
| 6.6     | TRANSFORMACE VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY .....            | 86 |
| 6.6.1   | Transformace výkazu zisku a ztráty – VÝNOSY .....   | 87 |
| 6.6.2   | Transformace výkazu zisku a ztráty – NÁKLADY .....  | 88 |
| 6.6.2.1 | Odpisy dlouhodobého majetku .....                   | 88 |
| 6.6.2.2 | Nákladové úroky.....                                | 89 |
| 6.6.2.3 | Drobný majetek.....                                 | 89 |
| 6.6.2.4 | Daň příjmů za běžnou činnost – odložená .....       | 89 |

|          |   |            |
|----------|---|------------|
| 6.6.3    | Transformace výkazu zisku a ztráty – výsledek hospodaření za běžnou činnost ..... | 90         |
| 6.6.4    | Sestavení výkazu zisku a ztráty.....  | 90         |
| 6.7      | VÝKAZ ZMĚN VLASTNÍHO KAPITÁLU .....   | 92         |
| 6.7.1    | Sestavení výkazu změn vlastního kapitálu.....                                     | 92         |
| 6.7.2    | Transformace výkazu změn vlastního kapitálu.....                                  | 93         |
| 6.8      | VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH .....  | 94         |
| 6.9      | PŘÍLOHA.....  | 94         |
| <b>7</b> | <b>FINANČNÍ ANALÝZA A VLIV TRANSFORMACE NA FINANČNÍ UKAZATELE.....</b>            | <b>95</b>  |
| 7.1      | HORIZONTÁLNÍ ROZBOR .....   | 95         |
| 7.2      | VERTIKÁLNÍ ROZBOR .....   | 96         |
| 7.3      | POMĚROVÉ UKAZATELE .....  | 98         |
| 7.3.1    | Ukazatele zadluženosti.....   | 99         |
| 7.3.2    | Ukazatele likvidity .....   | 99         |
| 7.3.3    | Ukazatele aktivity.....   | 100        |
| 7.3.4    | Ukazatele rentability .....   | 101        |
| 7.4      | SPIDER ANALÝZA .....  | 102        |
|          | <b>ZÁVĚR .....</b>  | <b>104</b> |
|          | <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>   | <b>106</b> |
|          | <b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>                                    | <b>108</b> |
|          | <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>   | <b>109</b> |
|          | <b>SEZNAM TABULEK.....</b>  | <b>110</b> |
|          | <b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>   | <b>113</b> |

## ÚVOD

Žijeme v době, která nutí všechno a všude ke stále větší provázanosti. A to nejen na poli politickém či demografickém, ale i ekonomickém. Stále více ekonomických subjektů proniká na nové trhy a z tohoto důvodu se často tyto subjekty slučují, poptávají kapitál a srovnávají se. Prostředkem pro získávání kapitálu, srovnávání, pro případné fúze nebo k rozhodnutí o vstupu podniků do nových odvětví a na nové trhy jsou informace. Jedním z podstatných zdrojů k získání informací jsou účetní výkazy. Aby byly informace plynoucí z účetních výkazů lépe srovnatelné a aby věrně zobrazovaly skutečné údaje, měla by být dána nějaká pravidla pro jejich sestavování. Těmito pravidly můžeme rozumět Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Úkolem mé diplomové práce je sestavit projekt transformace účetní závěrky české firmy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zjistit následky tohoto převodu. Pro dobré pochopení problematiky bude nejprve věnován prostor harmonizaci účetnictví, účetním standardům jako takovým, jejich podstatě a vývoji, aby byly uvedeny základní teoretické předpoklady pro sestavení projektu převodu a pro samotnou transformaci účetních výkazů.

Při transformaci účetní závěrky je potřeba znát důvod, proč chce subjekt své výkazy transformovat dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, dále je třeba definovat cíle a způsob provedení samotné transformace a také zvážit možná úskalí, překážky, vliv na pracovní procesy a dopad na obraz účetní jednotky.

Tato práce si dává tři hlavní cíle. Prvním cílem je provést samotnou transformaci účetní závěrky, která bude provedena na základě informací zveřejněných ve sbírce listin obchodního rejstříku. Cílem druhým je stručně popsat vliv této transformace na základní ukazatele vyplývající z finanční analýzy. Finanční analýza je jedním ze základních prostředků používaných ke zhodnocení podniku a zjištění aktuální, minulé i k odhadu budoucí pozice podniku. Informace plynoucí z finanční analýzy jsou oproti samotným účetním výkazům mnohem hlubší, na rozdíl od účetních výkazů totiž poskytují nějaký závěr. Transformace účetní závěrky dle Mezinárodních účetních standardů může mít podstatný vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů. Účetní výkazy jsou hlavním zdrojem informací pro finanční analýzu, a proto se po transformaci účetních výkazů mohou závěry plynoucí z finanční analýzy změnit, protože účetní výkazy dle české legislativy mohou podávat odlišný obraz o majetkové struktuře a finanční výkonnosti analyzovaného podniku. Cílem třetím je pak

sestavit projekt úprav informačního systému analyzované společnosti tak, aby odpovídal jejím potřebám a maximálně zjednodušil a zautomatizoval vlastní transformaci účetních výkazů, aby tato operace proběhla v efektivním čase a s minimálními překážkami.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Pojem harmonizace účetnictví se dá charakterizovat jako snaha o **přibližování pravidel účetnictví a účetního výkaznictví** tak, aby mělo požadovanou **vypovídací hodnotu pro uživatele** účetních výkazů z **různých zemí**. Harmonizace připouští dílčí odlišnosti národních předpisů používaných v různých zemích, pokud jsou vzájemně harmonizovány. Dalším pojmem v oblasti harmonizace účetnictví je standardizace, což je užší a hlubší pojem. Standardizace je založena na principu, kdy stejné transakce budou posuzovány, účtovány a vykazovány shodně. Zajišťuje ve srovnání s harmonizací vyšší stupeň srovnatelnosti účetních závěrek.

Důvody harmonizace účetnictví jsou jasné, a sice vytvoření kvalitativních vlastností a zlepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů pro jejich uživatele. Tyto kvalitativní vlastnosti jsou (Hýblová, 2004):

- Srozumitelnost
- Relevance
- Významnost
- Spolehlivost
- Srovnatelnost
- Pravdivý a věrný obraz

Podrobněji o kvalitativních předpokladech účetních výkazů pojednává kapitola 1.4.2.3 *Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů* v bodech *Kvalitativní předpoklady účetních výkazů a Uživatelé účetních výkazů*.

Jsou uplatňovány dva směry harmonizace, a sice světový a evropský.

### 1.1 Harmonizace účetnictví ve světě

Globalizace kapitálových trhů vyžaduje i celosvětovou harmonizaci účetních systémů. V současné době existuje vedle sebe několik systémů účetního výkaznictví uznávaných na světových finančních trzích. Nejvýznamnější jsou IAS<sup>1</sup>/IFRS<sup>2</sup> (*kap. 1.4 Mezinárodní stan-*

---

<sup>1</sup> IAS – International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy

<sup>2</sup> IFRS – International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví



dardy účetního výkaznictví) a US GAAP<sup>3</sup> (kap. 1.3 Americké všeobecně uznávané účetní zásady), což je americký nejpracovanější soubor požadavků týkající se sestavování a zveřejňování účetních výkazů kapitálových společností, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách cenných papírů.

## 1.2 Harmonizace účetnictví v Evropě

Harmonizace účetnictví v Evropě je uskutečňována prostřednictvím direktiv Evropské unie. Základními stavebními kameny jsou následující tři direktivy (BOHUŠOVÁ, 2008):

- **Čtvrtá direktiva č. 78/660/EEC** z roku 1978, která je zaměřena na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností
- **Sedmá direktiva č. 83/349/EEC** z roku 1983, která je věnována konsolidované účetní závěrce
- **Osmá direktiva č. 84/253/EEC** z roku 1984, která upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek

## 1.3 Americké všeobecně uznávané účetní zásady

O příčině vzniku US GAAP hovoří např. KOVANICOVÁ, 2004. Po „krachu“ burz cenných papírů na počátku 30. let, k němuž nemalou měrou přispěla i nevěrohodnost účetních výkazů, byla již v roce 1934 pověřena americká Komise pro cenné papíry a burzy, aby stanovila účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro ty společnosti, jejichž akcie jsou registrovány na newyorské burze. Tak postupně vznikaly americké GAAP, které představují ucelený systém regulace účetnictví. Je tvořen nejen samotnými standardy finančního účetnictví, ale celou řadou dalších materiálů, které vydávají různé americké profesní instituce. Kvalita tohoto systému je natolik vysoká, že vyhovuje náročným požadavkům nejen newyorské burzy, ale všech světových burz. US GAAP jsou směsicí teoreticky rozvíjených postupů i dobrovolně přijímaných praktických pohledů směřujících k tomu, aby finanční výkaznictví uspokojilo potřeby podnikání a veřejnosti. Nejsou formulovány žádným závazným předpisem. Jejich autorita vyplývá z toho, že vyhovují požadavkům burz cenných papírů a mají podporu a uznání jak profesně příslušných či jim

---

<sup>3</sup> US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles – Americké obecně uznávané účetní zásady

blízkých institucí, tak akademické obce. Mnohé z těchto zásad přejímá do svého účetnictví řada dalších zemí světa (mimo jiné i Česká republika), a mnohé z nich můžeme nalézt i v IFRS.

Pro evropské společnosti, jejichž cenné papíry jsou registrovány u Komise pro cenné papíry v USA a sestavují svoje účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS platí, že musí přepočítat svá čistá aktiva a výnosy podle US GAAP. Existuje již společný projekt FASB<sup>4</sup> v USA a IASB<sup>5</sup> v Evropě, jehož cílem je zajištění kompatibility stávajících US GAAP a IFRS. V současné době jsou IAS/IFRS využívány kromě zemí EU též v dalších zemích světa např. Hongkongu, Austrálii, Turecku a dalších.

## 1.4 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IAS/IFRS nebo IFRS) jsou **významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví**. Nejprve byly vydávány IAS, které od roku 2003 nahrazuje přesnější označení IFRS. Číslování této řady nenavazuje na IAS, stávající IAS zůstávají v platnosti do té doby, než budou případně v budoucnu aktualizovány nebo nahrazeny IFRS (BOHUŠOVÁ, 2008).

### 1.4.1 Cíle IFRS

Nutno podotknout, že účelem účetnictví není a nikdy nebylo stanovit základ daně. Jde o samotnou harmonizaci účetních výkazů – čili zdokonalení účetních výkazů a jejich vypočítací hodnoty tak, aby výkazy přinesly uživateli maximální možný prospěch.

### 1.4.2 Struktura IFRS

Struktura IFRS je dána následujícími částmi:

- Úvod
- Předmluva k výkladu standardů
- Konceptní rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů
- Účetní standardy (IAS/IFRS)

---

<sup>4</sup> FASB – Financial Accounting Standards Board – Rada pro standardy finančního účetnictví v USA

<sup>5</sup> IASB – International Accounting Standards Board – Rada pro Mezinárodní účetní standardy v Evropě

- Interpretace standardů (SIC/IFRIC<sup>6</sup>)

Dále pak IFRS obsahují Významový slovník, Historii vývoje, Zdůvodnění závěrů a Implementační příručku.

#### **1.4.2.1 Úvod**

V úvodu je definován účel IAS/IFRS, dle Rady pro Mezinárodní účetní standardy (dále jen IASB). Jako hlavní účel chápeme vytvoření kvalitativních vlastností a zlepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů pro jejich uživatele, což již bylo uvedeno v kapitole *1 Harmonizace účetnictví*.

#### **1.4.2.2 Předmluva k výkladu standardů**

Cílem předmluvy je stanovení hlavních úkolů IASB:

- Vytvoření celosvětově dodržovaných a vymahatelných účetních standardů, které zajistí plnění jejich účelu
- Prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů
- Aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení

#### **1.4.2.3 Konceptní rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů**

Konceptní rámec je základním teoretickým východiskem pro IFRS. Jde o souhrn platných principů, ze kterých vycházejí mezinárodní účetní standardy. BOHUŠOVÁ (2008) hovoří o struktuře Konceptního rámce:

- Účel a působnost
- Uživatelé účetní závěrky
- Finanční pozice, výkonnost a změny ve finanční pozici
- Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky
- Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky
- Vykazování a oceňování základních prvků účetní závěrky
- Pojetí vlastního kapitálu a jeho uchování

---

<sup>6</sup> IFRIC – International Financial Reporting Standards Interpretation Committee – Výbor pro interpretaci mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Mezi SIC a IFRIC není žádný rozdíl, jde jen o starší označení

## 1. Účel a působnost

Koncepční rámec stanovuje základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky:

- Aktuální princip – účetní případy jsou zaznamenány v období, se kterým věcně souvisejí a nikoliv při toku peněžních prostředků
- Neomezené trvání podniku

## 2. Uživatelé účetních výkazů

Uživateli účetních výkazů plynoucích z účetních závěrek jsou:

- Současní i potenciální partneři
- Zaměstnanci
- Poskytovatelé výpůjčního kapitálu
- Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé
- Zákazníci
- Vlády a jejich orgány
- Veřejnost

## 3. Finanční pozice, výkonnost a změny ve finanční pozici

Finanční pozice podniku je ovlivněna ekonomickými zdroji, které využívá, jejich finanční strukturou, solventností a likviditou společnosti. **Finanční pozice dává informace o ekonomických zdrojích, které podnik využívá a o jeho schopnosti tyto zdroje optimálně strukturovat.** Předvídá schopnost podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a potřebu budoucích výpůjček. Likvidita a solventnost dává informace o schopnosti podniku hradit své závazky v termínu splatnosti. Informace o výkonnosti měřitelné ukazateli rentability (viz *kap. 3.1.4*) jsou důležité pro zhodnocení potencionálních změn v ekonomických zdrojích. Jsou důležité pro předvídání schopnosti společnosti vytvářet finanční prostředky při využití současných ekonomických zdrojů. Informace o změnách ve finanční pozici lze využít pro vyhodnocení podnikových činností za vykazované období. Poskytují uživateli podklad pro zhodnocení schopnosti podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a jejich využití (DVOŘÁKOVÁ, 2006).

## 4. Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky

Základními předpoklady pro zpracování účetní závěrky uvádí DVOŘÁKOVÁ (2006):

- Dodržování aktuálního principu – účetní případy jsou účtovány v tom období, s nímž fakticky souvisí a nikoliv v době peněžního toku
- Předpoklad neomezeného trvání podniku
- Rozpoznání prvků účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady)

#### a) Aktiva

Aktivum je **výsledkem minulých skutečností** a přinese podniku **budoucí ekonomický prospěch**, čili zapříčiní tok peněžních prostředků a jejich ekvivalentů do podniku. Aktivum, stejně jako ostatní prvky závěrky, musí být spolehlivě ocenitelné.

#### b) Závazky

Závazek je současnou **povinností** vzniklou na základě minulého konání a zapříčiní odtok ekonomického prospěchu v budoucnosti.

#### c) Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je **zbytkový podíl** na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. Výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Pokud dochází k přeceňování aktiv a závazků, mění se výše vlastního kapitálu.

#### d) Výnosy

Výnosy představují **zvýšení ekonomického prospěchu** formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků, které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. K vykázaní výnosu musí dojít v okamžiku, kdy je v účetnictví uznáno zvýšení aktiv nebo snížení závazků.

#### e) Náklady

Náklady jsou **snížení ekonomického prospěchu**, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením hodnoty aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníků.

### 5. Kvalitativní předpoklady účetních výkazů

Kvalitativní předpoklady patří k nejdůležitějším částem Koncepčního rámce.

- Srozumitelnost – informace je třeba prezentovat jednoznačně a v jasné struktuře
- Relevance – informace je relevantní, jestliže by její opomenutí vedlo k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů

- Významnost – informace je významná, jestliže vliv jejího zobrazení není nezanebatelný
- Spolehlivost – informace je spolehlivá, jestliže vyjadřuje pravdivě skutečnost
- Srovnatelnost – stejné účetní případy musejí být v různých podnicích zachycovány stejně
- Pravdivý a věrný obraz – dodržovat všechny kvalitativní předpoklady

## 6. Oceňování základních prvků účetní závěrky

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví znají následující způsoby oceňování (DVOŘÁKOVÁ, 2006).

### a) Historické náklady

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo v přiměřené hodnotě, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v **době jejich pořízení**. Závazky oceňujeme na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazků nebo na úrovni peněz, kterou bude třeba vynaložit na úhradu závazků z běžného podnikání.

### b) Běžná cena

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz nebo ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v **současné době**. Závazky oceňujeme v nediskontované částce peněz nabytých k zaplacení v současné době.

### c) Realizovatelná hodnota (vypořádací)

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz, které by bylo možno **získat jejich prodejem** při běžném vyřazení. Závazky oceňujeme ve vypořádacích hodnotách, v nediskontované úrovni peněz nebo ekvivalentů, které bude třeba zaplatit k úhradě závazků v běžném podnikání.

### d) Současná hodnota

Aktiva oceňujeme v současné **diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz**, které se očekávají, že je oceňovaná položka bude vytvářet v podnikání. Závazky oceňujeme v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které se očekávají, že budou nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.

### e) Fair value

Fair value je částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery. Ocenění je založeno na ocenění aktiva **na aktuální tržní bázi**, **nejedná se však o konkrétní tržní cenu**, ale jedná se o cenu, která by mohla být sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími subjekty na trhu, motivem směny je profit obou stran. Při zjištění fair value je vždy preferována cena aktivního trhu. Na takovém trhu existují stejnorodé položky, informace o cenách jsou veřejně dostupné a kdykoliv je možné najít kupujícího a prodávajícího.

## 7. Pojetí vlastního kapitálu a jeho uchování

IAS/IFRS chápou dvojí pojetí kapitálu:

### a) Finanční pojetí

Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud čistá **aktiva** (nebo vlastní kapitál) **na konci účetního období převyšují** v hodnotovém vyjádření čistá **aktiva na začátku** účetního období. Uchování kapitálu lze vyjádřit buď nominálně nebo v jednotkách kupní síly (zohlednění inflace).

### b) Produkční pojetí

Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud produkční kapacita na konci účetního období převyšuje produkční kapacitu na začátku účetního období. Toto pojetí kapitálu vyžaduje aplikaci oceňování v běžných cenách.

### 1.4.2.4 Účetní standardy (IAS/IFRS)

Každý standard účetního výkaznictví hovoří o těchto problémech:

- Definice pojmů
- Způsoby oceňování
- Kritéria pro vykázání
- Požadavky na zveřejnění

#### *1.4.2.5 Interpretace standardů (SIC/IFRIC)*

Tvorbu SIC/IFRIC mají na starosti poradní sbor IASB (SAC<sup>7</sup>) a Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), jejichž úkolem je podávat radě doporučení ohledně navrhovaných standardů a tvorba a zdokonalování standardů účetního výkaznictví.

---

<sup>7</sup> SAC – Standards Advisory Committee – Poradní výbor pro standardy



## 2 VYBRANÉ MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

Součástí teoretické části této práce musí být alespoň podstatné informace o některých standardech, zejména těch, které budou použity v rámci projektu transformace účetních výkazů. Rozdíly mezi těmito standardy a platnou českou legislativou se bude zabývat praktická část této práce, konkrétně pak kapitola 5 *Srovnání české legislativy s použitými mezinárodními účetními standardy*.

### 2.1 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Cílem standardu je stanovit všeobecnou základnu pro předkládání řádné účetní závěrky, čímž by měla být zajištěna vzájemná **srovnatelnost účetních závěrek jak mezi podniky, tak i v rámci jednoho podniku v časové řadě**. Aby bylo tohoto cíle dosaženo, standard definuje obecné požadavky na prezentaci účetních závěrek, pokyny pro jejich strukturu a minimální požadavky na obsah účetních závěrek. Nutno podotknout, že tento minimální rozsah zveřejněných položek mnohdy nemusí postačovat pro plnohodnotné informování uživatele účetních výkazů. Podnik je povinen do výkazů zahrnout i položky neuvedené v minimálních požadavcích, pokud mají tyto položky významný vliv na celkový pohled na podnik (DVOŘÁKOVÁ, 2006).

Součástí účetní závěrky dle IAS 1 jsou:

- Rozvaha
- Výsledovka
- Výkaz změn vlastního kapitálu
- Příloha
- Výkaz peněžních toků

#### 2.1.1 Rozvaha (bilance)

Rozvaha zobrazuje majetkovou a kapitálovou strukturu podniku. IAS 1 stanovuje minimální požadavky na obsah rozvahy (KOVANICOVÁ, 2005):

Tab. 1 Minimální požadavky na obsah rozvahy (bilance)

| AKTIVA  | PASIVA  |
|---|---|
| Pozemky, budovy zařízení                      | Závazky z obchodního styku a jiné                     |
| Investice do nemovitostí                      | Rezervy   |
| Aktiva držaná na prodej                       | Finanční závazky                                      |
| Nehmotná aktiva                               | Závazky vyplývající ze splatné daně                   |
| Finanční aktiva                               | Odložené daňové závazky                               |
| Investice (CP vykazované metodou ekvivalence) | Menšinový podíl vykazovaný v rámci vlastního kapitálu |
| Biologická aktiva                             | Emitovaný kapitál a rezervní fondy                    |
| Zásoby  | Kumulovaný zisk                                       |
| Pohledávky z obchodních vztahů                | Zisk  |
| Peníze a peněžní ekvivalenty                  |   |
| Ztráta  |   |

Zdroj: (KOVANICOVÁ, 2005)

### 2.1.2 Výsledovka (výkaz zisku a ztráty)

Výsledovka zobrazuje strukturu nákladů a výnosů podniků, na jejichž základě vzniká výsledek hospodaření. I pro tento výkaz jsou prostřednictvím IAS 1 stanoveny minimální požadavky na obsah (KOVANICOVÁ, 2005):

Tab. 2 Minimální požadavky na obsah výsledovky (výkazu zisku a ztráty)

| <b>VÝSLEDOVKA</b>   |
|---|
| Tržby   |
| Finanční náklady  |
| Podíly na zisku/ztrátě přidružených a spol. podniků zobrazené metodou ekvivalence |
| Výsledek před zdaněním vyplývající z pozbytí majetku nebo z ukončené činnosti     |
| Daňové náklady  |
| Čistý zisk/ztráta za období   |
| Menšinový podíl   |

Zdroj: (KOVANICOVÁ, 2005)

### 2.1.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Tento výkaz musí také splňovat požadavky na minimální rozsah položek, které je podnik povinen v rámci závěrky zveřejnit. Účelem tohoto výkazu je poskytnout informace o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu a informace o transakcích, které měly vliv na strukturu vlastního kapitálu.

Tab. 3 Minimální požadavky na obsah výkazu o změnách vlastního kapitálu

| <b>VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU</b>                                       |
|---|
| Počáteční stav jednotlivých položek vlastního kapitálu                          |
| Čistý zisk/ztráta za období   |
| Pohyby základního kapitálu, emisního ážia a rezervních fondů tvořených ze zisku |
| Každou položku zisku a ztráty zobrazenou přímo do vlastního kapitálu            |
| Pohyby v nerozdělených kumulovaných výdělcích během období                      |
| Kapitálové transakce s vlastníky a rozdělování vlastníkům                       |
| Konečný stav vlastního kapitálu   |

Zdroj: (KOVANICOVÁ, 2005)

### 2.1.4 Příloha (komentář)

Účelem této přílohy je poskytnout **informace**, které **nejsou v ostatních výkazech obsaženy** a je potřeba je zveřejnit. V příloze bude uvedeno, že účetní výkazy byly sestaveny v souladu s platnými IAS/IFRS, informace o průměrném počtu zaměstnanců, oceňovací metody a metody odpisování aktiv. Dále jsou v příloze hlouběji rozváděny jednotlivé položky rozvahy a výsledovky, jako struktura pohledávek/závazků, fondů, rezerv, apod. (BOHUŠOVÁ, 2008).

### 2.1.5 Výkaz peněžních toků

Součástí závěrky je ještě Výkaz peněžních toků, ten ale upravuje samostatný standard IAS 7 (DVOŘÁKOVÁ, 2006). Vzhledem k tomu, že transformace tohoto výkazu není předmětem projektu, nebudeme se na Výkaz peněžních toků zaměřovat.

## 2.2 IAS 2 – Zásoby

Zásobami obecně rozumíme aktiva, která jsou v majetku podniku kratší dobu než jedno účetní období.

### 2.2.1 Určení zásob

Jako zásoby označuje KOVANICOVÁ (2005) aktiva, která **jsou určena k dalšímu prodeji nebo spotřebě**. Tak jako jiná aktiva mohou být nabyta koupí nebo vlastní činností. V případě koupě hovoříme zejména o zboží a v případě vlastní činnosti pak uvažujeme o výrobcích a předchůdcích výrobků ve výrobním procesu (např. nedokončená výroba).

### 2.2.2 Oceňování zásob

Oceňování zásob při pořízení probíhá na bázi historických cen a do pořizovací ceny zásoby se počítají i výdaje spojené s pořízením zásoby, např. dopravné, pojistné nebo třeba při obchodu mimo EU pak clo. Standard přesně neupravuje, kdy je možné který související výdaj přidat do pořizovací ceny a kdy již tento výdaj patří do nákladů. Obecně požaduje: „*aby do nákladů pořízení zásob zboží byly zahrnuty veškeré výdaje vynaložené na jejich přivedení k místu jejich prodeje a k jejich uvedení do podmínek umožňujících jejich prodej*“ (KOVANICOVÁ, 2005 str. 174).

Oceňování výdejů skladových položek ze skladů nabízí 4, resp. 3 metody, které uvádí rovněž KOVANICOVÁ (2005):

### 2.2.2.1 Metoda individuálního ocenění

Individuálním oceněním rozumíme takové ocenění, kdy se pracuje s právě jednou konkrétní skladovou položkou. Tento model oceňování je možné aplikovat u zásob, které jsou nepopíratelně **nezaměnitelné** a je tedy přesně možné určit, o jakou konkrétní skladovou položku jde. Využití této metody např. v případě jogurtů u obchodního řetězce je samozřejmě vyloučeno, protože je to neproveditelné. Výpočet cen bude vyplývat z následující tabulky:

Tab. 4 Příklad ocenění skladových pohybů – metoda individuálního ocenění

| Skladová karta | Skladový pohyb | Cena 1 ks | Cena celkem | Stav skladu |
|----------------|----------------|-----------|-------------|-------------|
| Zboží X1       | Příjem 1 ks    | 3 000,00  | 3 000,00    | 3 000,00    |
| Zboží X2       | Příjem 2 ks    | 2 800,00  | 5 600,00    | 8 600,00    |
| Zboží X2       | Výdej 1 ks     | 2 800,00  | 2 800,00    | 5 800,00    |
| Zboží X1       | Výdej 1 ks     | 3 000,00  | 3 000,00    | 2 800,00    |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 2.2.2.2 Metoda FIFO

Zkratka FIFO znamená „**první dovnitř, první ven**“ (First In, First Out). Čili oceňování vyskladněných zásob probíhá v pořadí jejich naskladňování. Nejdříve naskladněná skladová položka je tedy prodána a je vykázána v nákladech jako úbytek zboží a poslední skladová položka zůstává na skladě a je vykázána v rozvaze jako konečný stav skladu. Výpočet cen bude vyplývat z následující tabulky:

Tab. 5 Příklad ocenění skladových pohybů – metoda FIFO

| Skladová karta | Skladový pohyb | Cena 1 ks | Ocenění  | Stav skladu |
|----------------|----------------|-----------|----------|-------------|
| Zboží X1       | Příjem 1 ks    | 3 000,00  | 3 000,00 | 3 000,00    |
| Zboží X2       | Příjem 2 ks    | 2 800,00  | 5 600,00 | 8 600,00    |
| Zboží X2       | Výdej 1 ks     | 3 000,00  | 3 000,00 | 5 600,00    |
| Zboží X1       | Výdej 1 ks     | 2 800,00  | 2 800,00 | 2 800,00    |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 2.2.2.3 Metoda LIFO

Metoda LIFO (Last In, First Out) na rozdíl od předchozí metody FIFO počítá, jak už anglický název napovídá, „**první dovnitř, poslední ven**“, takže předpokládá, že poslední nakoupená zásoba bude prodána/spotřebována jako první. Tato metoda je od roku 2005 dle mezinárodních účetních standardů **zakázána**. K zákazu došlo z důvodu, že pomocí této metody je možné za určitých podmínek (růst cen) ovlivňovat výši zisku a tedy i daně ze zisku ve prospěch podniku na úkor státu. Ve výsledovce budou jak náklad vykázány dražší položky z konce období a v rozvaze levnější položky z počátku období a tím se uměle sníží zisk. Fakticky se dá totiž očekávat, že byly prodány dříve naskladněné zásoby a proto je předpoklad metody LIFO nesprávný. Výpočet cen bude vyplývat z následující tabulky, i když ta ukazuje ocenění při klesající ceně – v tomto případě by se tedy naopak zisk uměle zvýšil a hodnota zásob na skladě by se rovněž zvýšila:

Tab. 6 Příklad ocenění skladových pohybů – metoda LIFO

| Skladová karta | Skladový pohyb | Cena 1 ks | Ocenění  | Stav skladu |
|----------------|----------------|-----------|----------|-------------|
| Zboží X1       | Příjem 1 ks    | 3 000,00  | 3 000,00 | 3 000,00    |
| Zboží X2       | Příjem 2 ks    | 2 800,00  | 5 600,00 | 8 600,00    |
| Zboží X2       | Výdej 1 ks     | 2 800,00  | 2 800,00 | 5 800,00    |
| Zboží X1       | Výdej 1 ks     | 2 800,00  | 2 800,00 | 3 000,00    |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 2.2.2.4 Metoda váženého aritmetického průměru

Kromě metody FIFO zná česká legislativa i právě metodu váženého aritmetického průměru, která je i celosvětově nejpoužívanější metodou oceňování zásob. Cena zásob se tedy zjišťuje jako průměrná historická cena těchto zásob, kde vahou je množství dodávek. Výpočet cen pak bude vyplývat z následujícího vzorce:

$$P = \frac{\sum p * n}{\sum n} \quad (2-1)$$

kde:

*P* ..... průměrná cena

*p* ..... pořizovací cena

$n$  ..... počet

Tabulka níže pak zobrazuje skladové pohyby:

Tab. 7 Příklad ocenění skladových pohybů – metoda váženého aritmetického průměru

| Skladová karta | Skladový pohyb | Cena 1 ks | Ocenění    | Stav skladu |
|----------------|----------------|-----------|------------|-------------|
| Zboží X1       | Příjem 1 ks    | 3 000,00  | 3 000,00   | 3 000,00    |
| Zboží X2       | Příjem 2 ks    | 2 800,00  | 5 600,00   | 8 600,00    |
| Zboží X2       | Výdej 1 ks     | 2 800,00  | 2 866,67*  | 5 733,33    |
| Zboží X1       | Výdej 1 ks     | 2 800,00  | 2 866,67** | 2 866,66    |

Zdroj: Vlastní zpracování

$$* \quad P = \frac{3000 * 1 + 2800 * 2}{3} = 2866,67$$

$$** \quad P = \frac{3000 * 1 + 2800 * 2 - 1 * 2866,67}{3 - 1} = 2866,67$$

Hodnotu zásob je pak možné snížit – v rámci každého období by měla účetní jednotka zásoby testovat, zda čistá realizovatelná hodnota není nižší než cena vycházející z historických cen. Tato skutečnost řeší zejména situaci, kdy je nějaké zboží natolik zastaralé, že je v podstatě neprodejné a jeho účetní hodnota vyjádřená v historických cenách je zcela nereálná.

### 2.3 IAS 12 – Daně z příjmu

Cílem tohoto standardu je správné účetní zachycení daní s důsledným použitím aktuálního principu. Z toho důvodu IAS 12 používá pojem **odložená daň** (resp. odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek) a **splatná daň** (pohledávka nebo závazek vzniknuvší ze zdanitelného zisku nebo ztráty za období). Odložená daň a splatná daň potom ručku v ruce tvoří **daňový náklad** (nebo výnos). Odložené daňové pohledávky nebo závazky vznikají na základě přechodných rozdílů zjištěných dle závazkově rozvahové metody, kdy se porovnává daňová základna s účetní zůstatkovou hodnotou. Vhodným příkladem jsou odpisy, kdy daňovou základnou budou odpisy daňové a pomocí účetních odpisů zjistíme účetní zůstatkovou hodnotu. Pokud potom daňová zůstatková cena je vyšší než zůstatková cena účetní, je vypočtena menší splatná daň a pro onen rozdíl mezi účetními a daňovými

odpisy se dopočte odložená daň dle sazby daně, která je platná pro dané období, se kterým náklad souvisí na základě aktuálního principu. V praxi jsou často hlavně ze začátku odpisovaná aktiva účetní odpisy nižší než daňové, takže se odvede na daních víc podle daňové legislativy než podle účetnictví – v takovém případě vzniká odložená daňová pohledávka (BOHUŠOVÁ, 2008). Odložená daň vzniká i v případech přecenění aktiva na fair value.

## 2.4 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

### 2.4.1 Určení aktiva

IAS 16 popisuje účtování pozemků, budov a zařízení, které mají dobu použitelnosti delší než jedno účetní období a jsou používány k **ekonomické činnosti podniku** nebo k administrativním účelům, kromě takových případů, ve kterých jiný standard požaduje či připouští odlišný účetní postup. Pozemky, budovy a stavby se uznají jako aktivum, pokud splňují definici aktiv uvedenou v Koncepčním rámci (kap. 1.4.2.3).

### 2.4.2 Oceňování

Při oceňování se uplatňuje princip **historických cen** nebo přeceněných hodnot dle modelu **fair value**. Do historické ceny počítáme všechny výdaje související s pořízením aktiva a do fair value bereme aktuální tržní hodnotu, kterou je možné určit např. srovnáním s obdobným aktivem.

### 2.4.3 Odpisy

IAS 16 dále upravuje metody odpisování těchto dlouhodobých aktiv. Při odpisování se uplatňuje komponentní přístup, čili je-li součástí nějakého aktiva aktivum jiné s jinou životností, jsou tato dvě aktiva odpisována samostatně. Typickým příkladem může být výtah v budově, který má odhadovanou životnost např. 10 let, zatímco odhadovaná životnost budovy je např. 50 let. Proto se pak bude odepisovat budova 50 let a výtah jako komponenta budovy 10 let. IAS 16 stanovuje metody odepisování (KOVANICOVÁ, 2005):

#### 2.4.3.1 Produkční metoda

Tato metoda odepisuje hodnotu aktiva na základě provedených výkonů, to je vhodné např. pro výrobní stroje, o jejichž životnosti se dá uvažovat na úrovni počtu zpracovaných kusů. Produkční metodu nebudeme dále rozebírat, protože její použití pro analyzovanou společnost XY, s. r. o. je irrelevantní vzhledem k předmětu činnosti.



### 2.4.3.2 Rovnoměrná metoda

Metoda rovnoměrného odpisování se použije tehdy, je-li užitná hodnota aktiva pro každé období stejná, např. server. Pro každé účetní období bude výše odpisu stejná.

**Vzorec pro rovnoměrnou metodu:**

$$O_R = \frac{PC - ZH}{n} \quad (2-2)$$

kde:

$O_R$ ..... roční odpis dle metody rovnoměrné

$PC$  ..... pořizovací cena

$ZH$  ..... zbytková hodnota

$n$  ..... počet let – odhad životnosti

### 2.4.3.3 Degresivní metody

O degresivních metodách se dá hovořit jako o metodách zrychlených, kdy výše odpisu nebo odpisová sazba postupně klesá. Tyto metody jsou reprezentovány metodami DDB<sup>8</sup> a SYD<sup>9</sup>, o jejichž implementaci do informačního systému bude dále pojednávat kapitola 6.2.3.2 *Odpisy*.

#### 1. Metoda DDB

Nejprve je potřeba zjistit odpisovou sazbu  $OS_{DDB}$ , která bude konstantní. Tato odpisová sazba se pak násobí se zůstatkovou cenou. Pro první rok odpisování se použije pořizovací cena. Sazba se pak násobí číslicí 2, protože jde dvojitě (double) zrychlení. Lze použít i jiné multiplikátory, např. 3 při trojitěm zrychlení apod. Sazbu tedy získáme výpočtem:

$$OS_{DDB} = 2 * \frac{100\%}{n} \quad (2-3)$$

kde:

$OS_{DDB}$ ..... odpisová sazba dle metody DDB

<sup>8</sup> DDB – Double Declining Balance – Dvakrát zrychlené časové odpisy

<sup>9</sup> SYD – Sum of the Year Digits – Součet číslic roků

2 ..... dvojité zvýšení sazby při metodě DDB

$n$  ..... počet let – odhad životnosti

Jakmile známe sazbu pro spočtení odpisu, můžeme pokračovat ve výpočtu samotného odpisu:

$$O_{DDB} = OS_{DDB} * ZC \quad (2-4)$$

kde:

$O_{DDB}$  ..... roční odpis dle metody DDB

$OS_{DDB}$  ..... roční odpis dle metody DDB

$ZC$  ..... zůstatková cena

## 2. Metoda SYD

Metoda SYD má naopak konstantní částku odpisu a klesá odpisová sazba. Odpisová sazba se počítá jako podíl zbývající životnosti a součtu číslic jednotlivých let, takže vzorec vypadá následovně:

$$O_{SYD} = \frac{n-1}{SYD} * (ZC - ZH) \quad (2-5)$$

kde:

$O_{SYD}$  ..... roční odpis dle metody SYD

$SYD$  ..... součet číslic za roky (když  $n=3$ , pak  $SYD=1+2+3=6$ )

$ZC$  ..... zůstatková cena

$ZH$  ..... odhadovaná zbytková hodnota

$n$  ..... počet let – odhad životnosti

### 2.4.3.4 Speciální metody

Tuto skupinu lze též označit jako skupinu hybridní, kde se mezi sebou kombinují produkční metody a časové metody. Jako časové metody můžeme označit metodu rovnoměrnou a metody degresivní uvedené v předchozích bodech.

Pro správné stanovení výše odpisů je třeba znát tyto základní parametry:

- Pořizovací cenu

- Zbytkovou hodnotu (tento pojem česká legislativa nezná)
- Dobu použitelnosti (časové metody)
- Výkonnost (produkční metoda)

Pokud je aktivum charakterizovatelné jako pozemek, budova či zařízení, ale je v podniku drženo za účelem dalšího prodeje, je de facto zbožím a proto jej upravuje IAS 2 – Zásoby.

## 2.5 IAS 17 – Leasing

Leasing je dohoda, na základě které vzniká vztah mezi nájemcem a pronajímatelem. Pronajímatel poskytuje nájemci **právo používat předmět leasingu po stanovenou dobu** za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období. Existují dva základní druhy leasingu – operativní a finanční. IAS 17 stanovuje rozdíl mezi finančním leasingem a operativním leasingem, který je dán tím, co se odehrává po skončení leasingu. Jedná-li se o finanční leasing, přechází vlastnické právo na předmět leasingu na nájemce po uplynutí leasingové smlouvy. U operativního leasingu se jedná skutečně pouze o pronájem a vlastnické právo k aktivu nepřechází na nájemce. Cílem standardu je pak stanovit vhodné účetní postupy pro nájemce i pronajímatele předmětu leasingu (BOHUŠOVÁ, 2008).

### 2.5.1 Určení aktiva

Aktivum, které je předmětem leasingu, pokud splňuje podmínky pro uznání aktiva do rozvahy, a sice přináší ekonomický užitek, musí být do rozvahy u nájemce uznáno. Proto je nutné toto aktivum zařadit do výkazů, což se u české legislativy děje pouze na úrovni podrozvahové evidence (BUCHTOVÁ, 2003).

### 2.5.2 Oceňování

Aktivum se v rozvaze oceňuje reálnou hodnotou nebo současnou hodnotou leasingových splátek, podle toho, která hodnota je nižší. U diskontování výše splátek se použije implicitní úroková míra. Pokud tato míra není známa, použije se výpůjční úroková míra u nájemce.

## 2.6 IAS 18 – Výnosy

Výnosy představují **zvýšení ekonomického prospěchu** formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků, které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Podmínky pro uznání výnosů do výsledovky pak popisuje např. DVOŘÁKOVÁ (2006).

### 2.6.1 Určení

K vykázání výnosu musí dojít v okamžiku, kdy je v účetnictví uznáno **zvýšení aktiv nebo snížení závazků**. Spolu s uznáním výnosu do výsledovky jde tedy o přírůstky peněz a peněžních ekvivalentů nebo zvýšení pohledávek v rozvaze. Pro analyzovanou společnost XY, s. r. o. jsou relevantní výnosy z prodeje zboží a poskytování služeb.

#### 2.6.1.1 Výnosy z *prodeje zboží*

Výnos z prodeje zboží bude do výsledovky uznán, nejen pokud podniku plynou ekonomické užitky a výnos je spolehlivě ocenitelný, je také nutné, aby na kupujícího přešla rizika a odměny z vlastnictví aktiva a také aby byly spolehlivě ocenitelné i náklady spojené s výnosem.

#### 2.6.1.2 Výnosy z *poskytování služeb*

Podmínky jsou podobné jako u výnosů z prodeje zboží. Navíc je třeba splnit ještě podmínku, že musí být znám nebo odhadnutelný stupeň dokončení transakce.

### 2.6.2 Oceňování

Výnosy se dle IAS 18 oceňují v **reálné hodnotě** přijaté nebo **nárokované protihodnoty**. Při finanční transakci je reálná hodnota úhrady určena diskontováním budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby.

## 2.7 IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

V tomto standardu hovoří BOHUŠOVÁ (2008) o tom, že zde je třeba důsledně dodržovat uplatňování definic aktiv a závazků tak, jak jsou popsány v koncepčním rámci.

### 2.7.1 Určení pasiva

Rezervu IAS 37 definuje jako **závazek s nejistým časovým rozvrhem** a výší. Je důležité nezaměňovat rezervy s dohadnými položkami, opravnými položkami či odpisy. Rezervu lze vykázat, pokud má podnik současný závazek (který lze spolehlivě ocenit), k jehož vyřádkování bude nezbytný odtok prostředků představující ekonomický prospěch. Rezervu je možné tvořit např. na odstranění určitého aktiva po uplynutí jeho životnosti a uvedení situace do původního stavu. Tyto odhadované náklady na ocenění se uznají jako součást vstupní ceny aktiva, ovšem v diskontované výši, a je možné na tyto náklady vytvořit rezervu (FICBAUER, a další, 2009).

### 2.7.2 Oceňování

Výše rezervy se oceňuje jako odhad výdajů k vypořádání závazku k rozvahovému dni.

## 2.8 IAS 38 – Nehmotná aktiva

### 2.8.1 Určení aktiva

Nehmotná aktiva jsou mezinárodními účetními standardy definována jako **identifikovatelná aktiva nehmotné podstaty**, která mohou být podnikem ovládána a kontrolována a přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch. Identifikovatelností je myšleno to, že je možné s aktivem samostatně nakládat, čili aktivum využívat, prodat, vyměnit, apod. Jako příklad neidentifikovatelnosti uvedu Goodwill a jako identifikovatelná aktiva chápeme např. autorská, práva, patenty či software. Goodwill se dá chápat jako rozdíl mezi kupní cenou podniku a součtu jeho aktiv při akvizici, kdy jedna firma přebírá kontrolu nad jinou (DVOŘÁKOVÁ, 2006).

### 2.8.2 Oceňování

Nehmotná aktiva mohou být oceňována v **historických** nebo **reálných cenách**. Běžně je použito ocenění v historických cenách, neboť použití reálných cen u nehmotných aktiv je problematické – zejména proto, že nehmotná aktiva jsou často unikátní a není dost dobře možné provést srovnání, na jehož základě by se stanovovala reálná hodnota. Pokud je nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, je třeba nejprve rozhodnout, zda je vůbec možné aktivum zařadit do nehmotného majetku. Jde-li o **výsledek výzkumu**, pak není aktivace majetku do nehmotných aktiv přípustná, protože neodpovídá vlastní definici nehmotného aktiva. Výzkum je třeba zařadit rovnou do nákladů v období, kdy vznikly na základě akruálního principu. Z výzkumu pak vzejde následná fáze - **vývoj**. Vývoj již je možné zařadit do aktiv nehmotné povahy, splňuje-li základní podmínky (KRUPOVÁ, 2009).

### 2.8.3 Odpisy

Pro odpisování nehmotného majetku platí pravidla jako pro odpisování majetku hmotného. Je třeba ale provádět revize parametrů (i u hmotných aktiv), zda se nemění odhadovaná životnost či zbytková odhadovaná hodnota. Pokud ano, je nutné změnit odpisovou sazbu a odpisy od zjištění změny pak počítat podle nové sazby. Při práci s odpisy mohou vznikat odložené daňové závazky/pohledávky, jak popisuje *IAS 12 – Daně z příjmu* v kap. 2.3.

### 3 FINANČNÍ ANALÝZA

Kromě transformace účetních výkazů je součástí této práce i dopad transformace účetních výkazů na obraz společnosti, který poskytuje **důležitý nástroj podnikového řízení** – finanční analýza. Níže uvedu stručné a základní informace o finanční analýze. O finanční analýze a výkonnosti podniku hovoří řada autorů (KNÁPKOVÁ, a další, 2009).

Základním zdrojem dat pro finanční analýzu jsou účetní výkazy. Informace plynoucí z finanční analýzy se získávají zejména z **poměrových ukazatelů**, ty společně s **vertikálním rozbořem zobrazují** majetkovou a kapitálovou **strukturu** analyzovaného podniku. **Vývoj** této struktury v čase pak **zobrazuje horizontální rozbor výkazů**.

#### 3.1 Poměrové ukazatele

Poměrové ukazatele je možné získat prostým poměrem položek ať už z bilance či výkazu zisku a ztráty. Analytik si na základě zkoumané finanční oblasti volí do poměru položky účetních výkazů, které spolu musí vytvářet určitý vztah související se zkoumanou oblastí. Poměrové ukazatele jsou výstupem finanční analýzy, který je nejpodstatnější a na jehož základě je možné stanovit východiska. Jednoduchost výpočtu, možnost srovnání s jinými podniky popřípadě s odvětvím, možnost tvorby pyramidových rozkladů atd. jsou hlavní motivací používání těchto ukazatelů. Mezi základní typy poměrových ukazatelů patří **ukazatele rentability, likvidity, zadluženosti a aktivity**.

Pro potřeby finanční analýzy je často využíváno výsledku hospodaření v různých formách:

- EBT .....zisk před zdaněním (Earnings Before Taxes)
- EBIT.....zisk před zdaněním a úroky (Earnings Before Interests and Taxes)
- EBITD.....zisk před zdaněním, úroky a odpisy (Earnings Before Interests, Taxes and Depreciation)
- EBITDA.....zisk před zdaněním, úroky, odpisy a amortizací (Earnings Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortisation)

Nejčastěji bývá využíván EBIT, tedy zisk před zdaněním a úroky.

##### 3.1.1 Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti jsou podstatným ukazatelem majetkové struktury podniku a **barometrem finančního zdraví**. Ukazují rizika, která podnik podstupuje na základě jím zvoleným přístupem k financování majetku podniku. Příliš vysoká míra zadlužení může ohrozit

platební schopnost a solventnost společnosti, ale i příliš nízké zadlužení není pro podnik optimální kvůli absenci daňového štítu. Snahou každého finančního manažera by mělo být nalezení takové kapitálové struktury, při níž jsou náklady na kapitál optimální.

Důležitým faktorem pro celkovou zadluženost je obor a odvětví, ve kterém společnost podniká. Doporučená hodnota je v intervalu od 30 do 60 %. Do tohoto ukazatele by se měl započítat i leasing, protože se jedná o dluhovou formu financování. Leasing není vykázán v rozvaze, nýbrž v příloze. Po transformaci výkazů dle IFRS tedy budou ukazatele ovlivněny právě o existenci leasingových aktiv a pasiv.

#### Použité ukazatele zadluženosti:

- Celková zadluženost

$$\text{Cizí zdroje} / \text{Aktiva celkem} \quad (3-1)$$

- Míra zadluženosti vlastního kapitálu (finanční páka)

$$\text{Cizí zdroje} / \text{Vlastní kapitál} \quad (3-2)$$

- Míra finanční samostatnosti

$$\text{Vlastní kapitál} / \text{Cizí zdroje} \quad (3-3)$$

- Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji (kapitalizace)

$$\text{Dlouhodobé zdroje} / \text{Dlouhodobý majetek} \quad (3-4)$$

- Ukazatel úrokového krytí

$$\text{EBIT} / \text{Nákladové úroky} \quad (3-5)$$

#### 3.1.2 Ukazatele likvidity

Likvidita znamená schopnost podniku hradit své závazky, zobrazuje **platební schopnost**. Ukazatelé likvidity poměřují položky, kterými je možno platit s těmi, které jsou nutné uhradit.

#### Použité ukazatele zadluženosti:

- Běžná likvidita (likvidita III. stupně)

$$\text{Oběžná aktiva} / \text{Krátkodobé dluhy} \quad (3-6)$$

- Pohotová likvidita (likvidita II. stupně)

$$(\text{Krátkodobý fin. majetek} + \text{Krátkodobé pohledávky}) / \text{Krátkodobé dluhy} \quad (3-7)$$

- Okamžitá likvidita (likvidita I. stupně)

$$\text{Krátkodobý finanční majetek} / \text{Krátkodobé dluhy} \quad (3-8)$$

- Podíl pracovního kapitálu na (oběžných) aktivech

$$((\text{Oběžná} \text{ aktiva} - \text{Krátkodobé dluhy}) / (\text{Oběžná} \text{ aktiva})) \quad (3-9)$$

### 3.1.3 Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity měří **schopnost** podniku **využívat vložené prostředky** do podnikání a informují o tom, kolikrát se obrátí jednotlivý druh majetku za určité časové období a dobu trvání obratu.

#### Použité ukazatele aktivity:

- Obrat aktiv

$$\text{Tržby} / \text{Aktiva} \quad (3-10)$$

- Doba obratu aktiv (ve dnech)

$$360 / \text{Obrat aktiv} \quad (3-11)$$

Pro obraty a doby obratů zásob, pohledávek a závazků uplatníme stejné vzorce, jen aktiva nahradíme položkou, jejíž obrat zjišťujeme.

### 3.1.4 Ukazatele rentability

Rentabilita = **ziskovost**, čili ukazatel rentability získáme tak, že zisk podělíme tím elementem, jehož ziskovost hledáme.

#### Použité ukazatele rentability:

- Rentabilita tržeb

$$\text{EBIT} / \text{Tržby} \quad (3-12)$$

Výpočet u dalších ukazatelů rentability (výnosů, nákladů, celkového kapitálu a vlastního kapitálu) bude obdobný, jen tržby nahradíme položkou, jejíž rentabilitu chceme získat.



### 3.2 Horizontální a vertikální rozbor

Horizontální analýza počítá změny každé položky finančního výkazu oproti předchozímu období, čili zobrazuje její vývoj v čase. Vertikální analýza počítá procentní změny položky finančního výkazu k určité základně, nejčastěji to bývají souhrnné položky finančních výkazů jako aktiva celkem, oběžný majetek, aj. Horizontální a vertikální analýza dávají finančnímu analytikovi **pohled na možný budoucí trend** vývoje podniku.

### 3.3 Spider analýza

Jak napovídá název, v rámci spider analýzy se utvoří jakási „pavučina“. Spider analýza pracuje s poměrovými ukazateli, které si setřídí do skupin, pak si vezme zdroj dat, který bude chápán jako **základ** a ten **se porovnává se zdrojem** dat, který je předmětem **zkoumání**. Využívá se například při porovnání odvětví s podnikem nebo při porovnání jednoho roku s jiným – v našem případě pak bude spider analýzy využito při porovnání ukazatelů před a po transformaci účetních výkazů dle IFRS. Základnu tedy označíme v relativních hodnotách jako 100 % a relativní hodnoty analyzovaného období pak pomocí poměrových ukazatelů vypočteme a následně přeneseme do **paprskového grafu**, který připomíná svým vzhledem onu pavučinu. Křivka základny má pak tvar rovnostranného mnohoúhelníku a křivka analyzované části kolem ní na základě výpočtů fluktuuje a názorně zobrazuje odchylky.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.

Společnost XY, s. r. o. byla založena jako ryze privátní česká společnost. Hlavními předměty podnikání jsou poskytování telekomunikačních služeb a specializovaný prodej výpočetní a telekomunikační techniky. V současné době je leaderem v poskytování telekomunikačních služeb ve svém regionu.

### 4.1 Popis společnosti

Jedná se o společnost s ručením omezením, v současné době probíhají jednání o možné fúzi s jinou společností podobného zaměření a přerodu v akciovou společnost. Právě z tohoto důvodu společnost XY, s. r. o. chce své účetní výkazy transformovat dle IFRS a chce znát vliv této transformace.

Účetní jednotka má kapitálovou účast ve společnosti YZ, a. s. Tato účast je reprezentována 34 % podílem na jejím základním kapitálu. Vzhledem k tomu, že účast ve společnosti YZ, a. s. nedosahuje alespoň poloviční výše, není třeba provádět konsolidaci účetní závěrky.

Zásoby jsou oceňovány v pořizovacích cenách, včetně vedlejších nákladů spojených s pořízením, jako dopravné, poštovné, apod. Dlouhodobý hmotný majetek je oceňován v pořizovacích cenách. Odpisový plán je sestaven pro každý předmět samostatně. Údaje o zvoleném způsobu odpisování jsou uvedeny na inventárních kartách majetku. Společnost XY, s. r. o. používá daňové odpisy ve stejné výši jako účetní odpisy. V současné době zaměstnává 23 zaměstnanců.

V portfoliu společnosti se objevují dodávané technologie a služby v oblastech telekomunikací. Společnost XY, s.r.o. je zhotovitelem lokálních datových sítí a dodavatelem IT technologií a dalších souvisejících služeb. Poskytuje komplexní datové a hlasové služby a to včetně zabezpečení a instalace souvisejících technologií.

Firma je certifikovaným partnerem společností jako Motorola, Intel, či Eset. V současné době má více než 700 významných firemních zákazníků, je poskytovatel IPTV a internetového připojení a podílí se na výstavbě rozsáhlé optické sítě. Nefiremních zákazníků má firma přes 4 000.

### 4.2 Informační systém

Společnost XY, s. r. o. pro řízení podnikových procesů a účetnictví používá informační systém ABRA G3 implementovaný s řadou zakázkových rozšiřujících funkcí na míru.

Implementace systému probíhala většinu roku 2008 a firmu přišla na téměř půl miliónu korun. Díky funkčnostem obsaženým v zakázkových úpravách se podařilo natolik zefektivnit chod společnosti, že se její růst stal ještě dynamičtější. Přesné spravování velkého počtu smluv a nabízených produktů a zejména funkčnosti CRM<sup>10</sup> pomáhají pomocí řady automatizovaných procesů v běžném chodu firmy a účtování o něm.

#### 4.2.1 Základní informace o informačním systému

Vzhledem k tomu, že vlastní projekt transformace počítá s dalšími úpravami informačního systému společnosti XY, uvedu o tomto systému základní informace potřebné k pochopení projektu. Informační systém ABRA G3 je nutné pro potřeby IFRS přizpůsobit. Jedná se o ryze český ERP<sup>11</sup> systém, jeden ze členů produktové řady G1 – G4, kde G1 je určen pro živnostníky, G2 pro malé a střední podniky, G3 pro střední a větší podniky a G4 pro velké podniky. Výrobcem informačních systémů ABRA je společnost ABRA Software a.s., která spolupracuje se sítí partnerů, kteří software distribuují a upravují na míru. Informační systémy ABRA Gx sestávají z mnoha modulů, umožňujících vést účetnictví, řídit vztahy se zákazníky i plánovat a řídit výrobu v případě výrobních podniků.

Informační systém ABRA G3 je členěn do modulů (Majetek, Účetnictví, Fakturace, ...) a tyto moduly jsou členěny do jednotlivých agend (Dlouhodobý majetek, Odpisy, Odpisové skupiny, Faktury vydané, Objednávky přijaté,...). Agendy mohou být dvojího typu:

- Dokladové agendy
- Číselníkové agendy

##### 4.2.1.1 Dokladové agendy

Do dokladových agend se pořizují nové záznamy v určené **řadě dokladů s určitým pořadovým číslem**. Slouží k zadávání dokladů do systému, nikoliv k nastavení systému. Jedná se např. o Doklady pořízení majetku, Odpisy, Faktury vydané/přijaté, apod. Číslo každého dokladu sestává z kódu řady dokladů, pořadového čísla a zkratky použitého období (roku). Například první faktura vydaná v roce 2012 může mít číslo „FV-1/2012“, kde:

- FV .....kód řady dokladů pro faktury vydané

---

<sup>10</sup> CRM – Customer Relationship Management – řízení vztahů se zákazníky

<sup>11</sup> ERP – Enterprise Resource Planning – řízení podnikových procesů

- 1 .....pořadové číslo v řadě FV
- 2012 .....zkratka účetního období 2012

#### **4.2.1.2 Číselníkové agendy**

Do číselníkových agend se pořizují nové záznamy s určitým **kódem a názvem**. Číselníkové agendy jsou seznamy, jejichž obsah se dále používá pro tvorbu záznamů v agendách dokladových nebo k jejich nastavení. Jde např. o Dlouhodobý majetek – seznam karet majetku, Skladové karty - seznam skladových položek, Adresář firem, apod.

#### **4.2.2 Přizpůsobení informačního systému**

Přestože Informační systém ABRA G3 obsahuje celou škálu modulů a funkcností, je možné jej rozšířit a doplnit pomocí tzv. nástrojů přizpůsobení o moduly a řešení na míru. Hlavními nástroji přizpůsobení jsou:

##### **4.2.2.1 Definovatelné položky**

Pomocí zavedení definovatelných položek je možné do systému přidat libovolné datové položky, které v systému nejsou zavedeny a je třeba s nimi pracovat v rámci doprogramovaných funkcností a rozšiřujících funkcností. Jsou tedy využívány pro balíčky skriptů (viz dále) a zobrazovány jsou na definovatelných nebo variantních formulářích, které jsou také popsány níže.

##### **4.2.2.2 Balíčky skriptů**

Je možné zakázkově doprogramovat nové funkčnosti nebo rozšířit funkčnosti systémové pomocí skriptování a programovacího jazyka. Tyto úpravy se pak do systému implementují jako balíčky skriptů.

##### **4.2.2.3 Definovatelné formuláře**

Definovatelné formuláře jsou volitelně zobrazované záložky, na nichž si uživatel může zobrazit systémové i definovatelné položky, je možné využívat i SQL<sup>12</sup> výrazů, přidávat tlačítka a ovládací prvky.

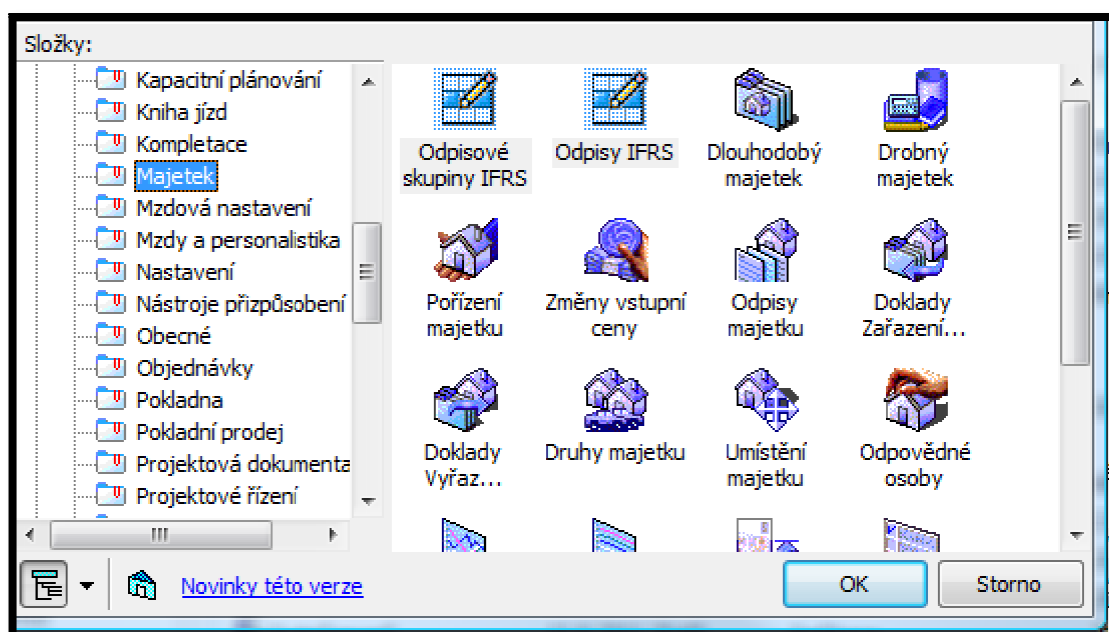
---

<sup>12</sup> SQL – Structured Query Language (strukturovaný dotazovací jazyk). Umožňuje spravovat, kontrolovat a řídit databázi, získávat, přidávat, upravovat a mazat údaje.

#### 4.2.2.4 Variantní formuláře

Variantní formuláře jsou využívány na systémových záložkách v jednotlivých agendách, které si může uživatel upravit podobně jako definovatelné formuláře, ale jen v omezené míře. Je vhodné tyto úpravy využít v případě, kdy potřebuje uživatel např. přidat jen několik definovatelných položek a nechce kvůli tomu zakládat definovatelný formulář – čili nechce pracovat s další záložkou navíc.

Obr. 1 Základní menu informačního systému ABRA G3 - Majetek



Zdroj: Vlastní zpracování

## 5 SROVNÁNÍ ČESKÉ LEGISLATIVY S POUŽITÝMI MEZINÁRODNÍMI ÚČETNÍMI STANDARDY

Pro účel této práce vyberu jen ty standardy, které v dalších částech budou použity.

### 5.1.1 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Standard IAS 1 je věnován obecným požadavkům, které jsou kladeny na sestavní účetní závěrky v souladu s IFRS. Standard vytyčuje základní požadavky na sestavení a obsah účetní závěrky a nezabývá se specifiky účetního zobrazení jednotlivých oblastí, kterým jsou věnovány samostatné standardy. Cílem IAS 1 je sjednocení požadavků na obsah účetní závěrky a zajištění srovnatelnosti účetní závěrky jak mezi podniky, tak i srovnatelnosti obsahu účetních závěrek jednoho podniku v různých účetních obdobích (PASEKOVÁ, 2006).

Zopakujme, že součástí účetní závěrky dle IAS 1 jsou:

- Rozvaha (balance)
- Výsledovka (výkaz zisku a ztráty)
- Výkaz změn vlastního kapitálu
- Komentář (příloha)

Součástí závěrky je ještě Výkaz peněžních toků, ten ale upravuje samostatný standard IAS 7 (DVOŘÁKOVÁ, 2006).

Česká legislativa vyžaduje následující výkazy:

- Rozvaha (balance)
- Výsledovka (výkaz zisku a ztráty)
- Příloha k účetní závěrce

Výkaz peněžních toků a výkaz o změnách vlastního kapitálu české zákony výslovně nevyžadují (KRUPOVÁ, 2009), nicméně v praxi se přikládají právě do přílohy.

Jak uvádějí MULLEROVÁ, VOMÁČKOVÁ, & DVOŘÁKOVÁ (2009), česká legislativa na rozdíl od IFRS stanovuje i strukturu závěrky, IAS 1 stanovuje pouze minimum položek, které je uvedeno v teoretické části v kapitole 2.1. Dle obou pojetí je nutné rozlišovat závazky i aktiva na dlouhodobé a krátkodobé.

Dalším rozdílem je také fakt, že IAS 1 zakazuje ve výkazu zisku a ztráty použití mimořádných položek.

### 5.1.2 IAS 2 – Zásoby

Předmětem standardu IAS 2 jsou zásoby nakoupené i vyráběné. Zásobami jsou:

- Aktiva držená za účelem prodeje
- Aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji
- Aktiva ve formě materiálu nebo obdobných dodávek spotřebovaných ve výrobním procesu

Velké množství položek zásob však tento standard neupravuje, poněvadž tyto položky jsou upraveny v jiných standardech, které ukazuje tabulka níže.

Tab. 8 Položky zásob upravené jinými standardy

| Položka zásob                         | Číslo standardu | Název standardu                              |
|---------------------------------------|-----------------|--|
| Nedokončená výroba (stavby)           | IAS 11          | Stavební smlouvy                             |
| Finanční nástroje                     | IAS 32          | Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování |
|                                       | IAS 39          | Finanční nástroje: účtování                  |
| Biologická aktiva (zemědělská výroba) | IAS 41          | Zemědělství                                  |

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Oceňování zásob dle českých zákonů popisuje skupina autorů MULLEROVÁ, VOMÁČKOVÁ, & DVOŘÁKOVÁ (2009). Oceňování zásob se provádí na úrovni vlastních nákladů u vyráběných aktiv či pořizovací cenou u kupovaných aktiv. Dle IFRS se zásoby oceňují buď čistou realizovatelnou hodnotou, nebo náklady na pořízení zásob - použije se hodnota, která je nižší. Náklady na pořízení zásob se rozumí náklady na nákup a náklady na přeměnu. Kvůli tomuto rozdělení standard IAS 2 vyžaduje rozdělení nákladů na fixní a variabilní část. Techniky pro oceňování nákladů jsou v případě IFRS i české legislativy stejné, používají se metody váženého aritmetického průměru a FIFO, metoda LIFO není povolena. Mezinárodní účetní standardy ještě znají individuální ocenění nezaměnitelných zásob. Zásobou může být dle IAS 2 i dlouhodobý majetek, pokud je ovšem určen k dalšímu prodeji a nikoliv k užívání v běžné činnosti nebo pokud se jedná o náhradní díly dlouhodobé povahy (HÝBLOVÁ, 2004).



### 5.1.3 IAS 12 – Daně z příjmu

IAS 12 určuje, jak se ve finančním účetnictví má zachycovat skutečnost, že vykazující podnik platí daně ze zisku. Důraz je kladen na správné vykázání daňového nákladu ve výkazu zisku a ztráty. Tento se zpravidla liší od nákladu svázaným se vznikem závazku ze splatné daně a na daňové efekty již uskutečněných transakcí, které se promítají nebo v budoucnu promítnou do placení daně ze zisku, a tudíž jsou zachyceny v rozvaze jako daňové závazky či pohledávky (KRUPOVÁ, 2009).

### 5.1.4 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje hmotná aktiva, která jsou účetní jednotkou pořízena za účelem dlouhodobého používání při běžné činnosti a jsou používána déle než v jednom období. Cílem standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení. Hlavními tématy standardu jsou odpisy, určení účetní hodnoty a jejich časové uznání. Jedním z rozdílů oproti české legislativě je fakt, že náhradní díly jsou v ČR vždy zásobou, zatímco pokud je náhradní díl držen déle než jedno období, jedná se dle IFRS o dlouhodobý majetek. Aby bylo možné majetek uznat za dlouhodobé aktivum, musí být jeho hodnota změřitelná a musí přinášet účetní jednotce prospěch. V českém účetnictví se majetek oceňuje pomocí pořizovací ceny, reprodukční ceny nebo ve vlastních nákladech. Při směně aktiv se dle IAS 16 aktivum oceňuje reálnou hodnotou (DVOŘÁKOVÁ, 2006).

Odpisování každého aktiva vychází z jeho hodnoty. V české legislativě nenajdeme pojem odhadovaná zbytková hodnota (MULLEROVÁ, a další, 2009). Dle IFRS se začíná odpisovat od hodnoty, která je pořizovací cena ponížená a odhadovanou zbytkovou hodnotou. Česká pravidla znají odpisy lineární a zrychlené, IAS 16 pak hovoří o metodách rovnoměrného odepisování, DDB, SYD a produkční metodě, které budou rozebrány v projektové části práce.

V následující tabulce jsou uvedeny položky dlouhodobých aktiv, které upravují jiné standardy.

Tab. 9 Položky budov, staveb a zařízení upravené jinými standardy

| Položka majetku                   | Číslo standardu | Název standardu                                     |
|-----------------------------------|-----------------|---|
| Lesy                              | IAS 41          | Zemědělství   |
| Práva k nerostům                  | IAS 6           | Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů               |
| Leasing                           | IAS 17          | Leasingy  |
| Aktiva pořízená za účelem prodeje | IAS 2           | Zásoby  |
| Investice do nemovitostí          | IAS 40          | Investice do nemovitostí                            |
| Nepoužívaná aktiva k vyřazení     | IFRS 5          | Stálá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.1.5 IAS 17 – Leasing

Jak uvádí KOVANICOVÁ (2004), leasing je dohoda, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo používat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období. Existují dva základní druhy leasingu – operativní a finanční. IAS 17 stanovuje rozdíl mezi finančním leasingem a operativním leasingem. Po skončení finančního leasingu přechází vlastnické právo na předmět leasingu na nájemce. Cílem standardu je pak stanovit vhodné účetní postupy pro nájemce i pronajímatele předmětu leasingu. Hlavním rozdílem mezi českými pravidly a IFRS je fakt, že v českém účetnictví se o leasingovém aktivu v rozvaze nájemce vůbec neúčtuje (eviduje se pouze v podrozvahové evidenci), to zůstává ve výkazech pronajímatele, což je podle mnohých účetních veliký nedostatek. Ostatně při analýze výkonnosti podniku se hodnota aktiv o leasingový majetek navyšuje (KNÁPKOVÁ, a další, 2009), přináší totiž podniku ekonomický užitek. IAS 17 se nevztahuje na následující položky:

Tab. 10 Položky upravené jinými standardy

| Položka majetku          | Číslo standardu | Název standardu          |
|--------------------------|-----------------|--------------------------|
| Biologická aktiva        | IAS 41          | Zemědělství              |
| Investice do nemovitostí | IAS 40          | Investice do nemovitostí |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.1.6 IAS 18 – Výnosy

Tento standard se zabývá problematikou rozpoznání výnosů a jejich správnou klasifikací.

Dle IAS 18 existují výnosy:

- z prodeje zboží
- z poskytování služeb
- úroky, licenční poplatky a dividendy

Výnosy jsou definovány jako přírůstky ekonomického užitku, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu mimo vklady vlastníků podniku (PASEKOVÁ, 2006). Předmětem IAS 18 nejsou položky uvedené v tabulce níže.

Tab. 11 Výnosy, které upravují jiné standardy

| Položka majetku             | Číslo standardu | Název standardu                        |
|-----------------------------|-----------------|--|
| Výnosy z leasingu           | IAS 17          | Leasing                                |
| Výnosy ze stavebních smluv  | IAS 11          | Stavební smlouvy                       |
| Výnosy z pojistných smluv   | IAS 32          | Práva na emitované podíly              |
| Výnosy z finančních aktiv   | IAS 39          | Finanční nástroje účtování a oceňování |
| Výnosy z biologických aktiv | IAS 41          | Zemědělství                            |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.1.7 IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

V tomto standardu hovoří BOHUŠOVÁ (2008) o tom, že zde je třeba důsledně dodržovat uplatňování definic aktiv a závazků tak, jak jsou popsány v koncepčním rámci. Zopakujme, že rezervu IAS 37 definuje jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Je důležité nezaměňovat rezervy s dohadnými položkami, opravnými položkami či odpisy. Rezervu lze vykázat, pokud má podnik současný závazek, který lze spolehlivě ocenit, k jehož vypořádání bude nezbytný odtok prostředků představující ekonomický prospěch. Na rozdíl od české legislativy nelze tedy tvořit rezervu na možné budoucí ztráty. Výše rezervy se oceňuje jako odhad výdajů k vypořádání závazku.

### 5.1.8 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva neupravená jinými standardy jsou předmětem IAS 38. Předmětem tohoto standardu nejsou:

- Práva k nerostnému bohatství
- Finanční aktiva
- Nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv
- Goodwill

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu. Může být od podniku odděleno a prodáno, vyplývá ze smluvních nebo jiných práv (DVOŘÁKOVÁ, 2006). Nehmotné aktivum musí být schopno přinést v budoucnu ekonomický prospěch a náklady na jeho pořízení lze peněžně vyjádřit. V českých účetních pravidlech se následné výdaje vykazují jako technické zhodnocení, dle mezinárodních účetních standardů spíše jen výjimečně. Nehmotná aktiva se oceňují pořizovacími náklady. Zásadním rozdílem v definici nehmotných aktiv mezi českými pravidly a IFRS představuje goodwill. IAS 38 výslovně zakazuje uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností jako aktiva, česká legislativa goodwill upravuje jen u koupě nebo vkladu podniku, goodwill vytvořený vlastní činností vůbec nezná. Náklady na výzkum a vývoj aktivovat nelze, účtovat se směřjí pouze do nákladů, česká pravidla to za určitých podmínek dovolují, jak uvádí autoři (MULLEROVÁ, a další, 2009). Odpisování nehmotných aktiv začíná okamžikem, od kterého je možné aktivum používat a základnou pro odpisy je pořizovací hodnota snížená o odhadovanou zbytkovou hodnotu. Česká pravidla pojem odhadovaná zbytková hodnota vůbec neznají a odpisování začíná ihned se zařazením nehmotného aktiva do užívání.

## 5.2 Podklady pro transformaci

Zdrojem informací pro převod závěrky budou účetní výkazy společnosti XY, s. r. o., čili bilance (rozvaha) a výkaz zisku a ztráty (výsledovka). Bilance společnosti, je účetním výkazem zobrazující majetkovou a kapitálovou strukturu společnosti, dává uživateli tedy informace o její finanční pozici. Základními složkami bilance jsou majetek, závazky a vlastní kapitál. Výkaz zisku a ztráty pak zobrazuje výkonnost firmy prostřednictvím nákladů a výnosů. Dalšími podklady pro transformaci účetní závěrky společnosti XY, s. r. o.

budou jednak její účetní výkazy a dále skutečnosti uvedené ve výroční zprávě a vnitropodnikové informace, které je třeba zveřejnit.

### 5.2.1 Finanční leasing

Leasing má vliv na movité věci, krátkodobé a dlouhodobé závazky, odpisy, úroky a tím pádem i na výsledek hospodaření. Společnost XY, s. r. o. na základě smlouvy o finančním leasingu pořídila 5 osobních automobilů. Implicitní úroková míra byla stanovena na 15 %, po uplynutí nájemní doby 36 měsíců přejdou automobily do majetku společnosti, čímž leasing splňuje podmínky dané pro finanční leasing. Reálná hodnota automobilů je 1 500 tis. Kč, současná hodnota leasingových splátek činí 1 450 tis. Kč. Použita bude dle IAS 17 – Leasing (kap. 2.5) nižší z těchto hodnot. Následující tabulka uvádí informace potřebné pro vyhodnocení leasingového vlivu, tedy výši dluhu v jednotlivých letech, úroky a výši splátky.

Tab. 12 Rozpis leasingu (v tis. Kč)

| Rok           | Závazek | Úrok       | Dluh  | Splátka jistiny | Anuita       | Zůstatek dluhu |
|---------------|---------|------------|-------|-----------------|--------------|----------------|
| 2010          | 1 450   | 218        | 1 668 | 417             | 635          | 1 033          |
| 2011          | 1 033   | 155        | 1 188 | 480             | 635          | 553            |
| 2012          | 553     | 82         | 635   | 553             | 635          | 0              |
| <b>Celkem</b> | x       | <b>455</b> | x     | <b>1 450</b>    | <b>1 905</b> | x              |

Zdroj: Vlastní zpracování

Dojde tedy k uznání automobilů jako aktiv do skupiny samostatných movitých věcí a vzniknou závazky vůči pronajímateli, tyto závazky rozčleníme na dlouhodobé a krátkodobé. Automobily je třeba také začít odpisovat, zvolena byla lineární metoda odepisování a doba použitelnosti vozů byla stanovena na 5 let. Zbytková hodnota všech vozidel dohromady byla odhadnuta na 250 tis. Kč. Výpočet odpisu provedu souhrnně, což pro účely této práce postačí. Vzorec pro výpočet odpisu rovnoměrnou metodou se dá charakterizovat následujícím vztahem:

$$O_R = \frac{(PC - ZH)}{n} \quad (5-1)$$

kde:

$O_R$ ..... roční odpis dle metody rovnoměrného odepisování

$n$  ..... počet let

$PC$  ..... pořizovací cena

$ZH$  ..... odhadovaná zbytková hodnota

Při použití uvedeného vzorce (5-1) vypočteme z dostupných dat výši ročního odpisu následujícím způsobem:

$$O_R = \frac{(1450 - 250)}{5} = 240$$

Pro úplnost v tabulce níže uvedu i souhrnný odpisový plán pro automobily pořízené na finanční leasing:

Tab. 13 Odpisový plán vozidel (v tis. Kč)

| Rok           | Odepsatelná částka | Výše odpisu ( $O_R$ ) | Zůstatková cena |
|---------------|--------------------|-----------------------|-----------------|
| 2010          | 1 200              | 240                   | 960             |
| 2011          | 960                | 240                   | 720             |
| 2012          | 720                | 240                   | 480             |
| 2013          | 480                | 240                   | 240             |
| 2014          | 240                | 240                   | 0               |
| <b>Celkem</b> | <b>x</b>           | <b>1 200</b>          | <b>x</b>        |

Zdroj: Vlastní zpracování

Dále je třeba vzít v úvahu odložený daňový závazek, který vzniká při přechodném rozdílu mezi účetní hodnotou aktiva a daňovou základnou a je vypočten jako součin daňové sazby pro běžné období a rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv:

$$D_o = 19\% * (1210 - 0) = 230$$

Aby účetní výkazy vyhovovaly požadavkům IFRS, budou kvůli existenci leasingové smlouvy upraveny následující položky:

Tab. 14 Vliv zakomponování leasingu na položky účetních výkazů (v tis. Kč)

| Položka  | 2010   | Změna | IFRS   |
|--|--------|-------|--------|
| A Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 374    | 1 210 | 1 584  |
| P Závazky z obchodních vztahů (dlouhodobé)       | 0      | 1 033 | 1 033  |
| P Závazky z obchodních vztahů (krátkodobé)       | 10 198 | 417   | 10 615 |
| N Odpisy dlouhodobého hmotného majetku           | 3 975  | 240   | 4 215  |
| N Úroky  | 1 092  | 218   | 1 310  |
| N Odložený daňový závazek                        | -      | 230   | 230    |
| Vliv na Výsledek hospodaření za běžnou činnost   | 1 939  | - 688 | 1 251  |

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše uvedených změn bude dosaženo prostřednictvím účetních operací uvedených v další tabulce:

Tab. 15 Účtování leasingu (v tis. Kč)

| Účetní případ                            | MD    | D     |
|--|-------|-------|
| Zařazení automobilů                      | 1 450 | -     |
| Odpisy                                   | 240   | -     |
| Oprávkky                                 | -     | 240   |
| Závazky z obchodních vztahů (dlouhodobé) | -     | 1 033 |
| Závazky z obchodních vztahů (krátkodobé) | -     | 417   |
| Odložený daňový závazek                  | -     | 230   |
| Daň odložená                             | 230   | -     |
| Úroky                                    | 218   | -     |
| Závazky                                  | -     | 218   |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.2.2 Přecenění budovy na fair value

V dlouhodobých aktivech společnosti XY, s. r. o. se nacházejí dvě budovy. Na jednu z nich je vytvořena rezerva dle IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva a druhou budovu sloužící jako datové centrum, sklady a dílny mobilních techniků je třeba přecenit. V roce 2008 byla pořízena za 9 688 tis. Kč. Reálná hodnota stavby však byla na konci roku 2009 odhadnuta na rovných 11 000 tis. Kč. Doba použitelnosti této budovy je 50 let. Následující tabulka zobrazuje navýšení pořizovací ceny i opravek.

Tab. 16 Přecenění budovy (v tis. Kč)

| Položka         | Původní hodnota | Přecenění |
|-----------------|-----------------|-----------|
| Pořizovací cena | 9 688           | 11 224    |
| Oprávky         | 194             | 224       |
| Zůstatková cena | 9 494           | 11 000    |

*Zdroj: Vlastní zpracování*

V rámci přecenění budovy datového centra dojde ke zvýšení zůstatkové hodnoty o 1 506 tis. Kč, což činí 15,86 %. Pomocí tohoto koeficientu dojde k navýšení opravek i pořizovací ceny, jak uvádí tabulka. Změny vznikající z přecenění je nutné pak zaúčtovat v roce 2010, zaúčtování ukazuje následující tabulka.

Tab. 17 Zaúčtování přecenění budovy (v tis. Kč)

| Účetní případ             | MD    | D     |
|---------------------------|-------|-------|
| Budovy                    | 1 536 | -     |
| Oprávky                   | -     | 30    |
| Rezervní fond z přecenění | -     | 1 506 |

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Posledním krokem úprav účetních výkazů společnosti XY, s. r. o. v rámci přecenění budovy datového centra bude odepisování a účtování odpisů. Původní výše odpisů byla 194 tis. Kč ročně, odpisy po přecenění budou činit 224 tis. Kč ročně. Navýšení o 30 tis. Kč bude zaúčtováno jako převod z rezervního fondu do nerozděleného zisku, jak ukazuje následující tabulka:



Tab. 18 Zaúčtování odpisů po přecenění budovy (v tis. Kč)

| Účetní případ             | MD  | D   |
|---------------------------|-----|-----|
| Odpisy                    | 224 | -   |
| Oprávkky                  | -   | 224 |
| Rezervní fond z přecenění | 30  | -   |
| Nerozdělený zisk          | -   | 30  |
| Odložený daňový závazek   | -   | 286 |
| Daň odložená              | 286 | -   |

Zdroj: Vlastní zpracování

Odložený daňový závazek z automobilů pořízených na základě leasingové smlouvy:

$$D_o = 19\% * 1506 = 286$$

Vliv těchto změn na netto podobu účetních výkazů zobrazí následující tabulka.

Tab. 19 Vliv zakomponování přecenění na účetní výkazy (v tis. Kč)

| Položka                         | 2010   | Změna | IFRS   |
|---------------------------------|--------|-------|--------|
| A Stavby                        | 24 283 | 1 282 | 25 565 |
| P Kapitálové fondy              | -      | 1 762 | 1 762  |
| P Nerozdělený zisk minulých let | 5 136  | 30    | 5 166  |
| N Odpisy                        | 3 975  | 224   | 4 199  |
| P Odložený daňový závazek       | -      | 286   | 286    |
| Výsledek hospodaření            | 1 939  | -224  | 1 715  |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 5.2.3 Drobný majetek

V rámci transformace je nutné zařadit majetek, který byl účtován přímo do spotřeby a tento majetek pak vyjmout z nákladů a také jej začít odepisovat. Společnost XY, s. r. o. majetek s pořizovací cenou do 40 tis. Kč účtuje přímo do spotřeby, vyjma koncových zařízení, která jsou umístěna u klientů (set top boxy, routery) a jsou zařazena v majetku. Přímo do spo-

třeby se účtuje o výpočetní technice, nábytku, vybavení prodejny. Doba odepisování těchto aktiv byla stanovena na 5 let, do aktiv bude zařazena část tohoto majetku snížená o oprávk. Zbytková hodnota byla odhadnuta na 0 Kč, po vyřazení se očekává likvidace.

$$O_R = \frac{(1975 - 0)}{5} = 395$$

Tab. 20 Odpisový plán vozidel (v tis. Kč)

| Rok           | Odepsatelná částka | Výše odpisu (O <sub>R</sub> ) | Zůstatková cena |
|---------------|--------------------|-------------------------------|-----------------|
| 2010          | 1 975              | 395                           | 1 580           |
| 2011          | 1 580              | 395                           | 1 185           |
| 2012          | 1 185              | 395                           | 790             |
| 2013          | 790                | 395                           | 395             |
| 2014          | 395                | 395                           | 0               |
| <b>Celkem</b> | <b>x</b>           | <b>1 975</b>                  | <b>x</b>        |

Zdroj: Vlastní zpracování

Také vzniká odložený daňový závazek kvůli přechodnému rozdílu mezi účetní hodnotou aktiva a daňovou základnou:

$$D_o = 19\% * (1580 - 0) = 300$$

Tab. 21 Zaučtování drobného majetku (v tis. Kč)

| Účetní případ                | MD    | D     |
|------------------------------|-------|-------|
| A Samostatné movité věci     | 1 975 | -     |
| N Vyjmutí spotřeby z nákladů | -     | 1 975 |
| P Oprávky                    | -     | 395   |
| N Odpisy                     | 395   | -     |
| P Odložený daňový závazek    | -     | 300   |
| N Daň odložená               | 300   | -     |

Zdroj: Vlastní zpracování

## 6 PROJEKT TRANSFORMACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

Mottem diplomové práce je: „*Je marností používat více tam, kde stačí méně*“. Totéž platí i pro vykonanou práci, čili je zbytečné dělat více tam, kde stačí méně.

### 6.1 Cíl a účel projektu

V předchozích kapitolách byly popsány informace, na jejichž základě bude možné účetní výkazy transformovat. Nyní je na řadě zabývat se klíčovou částí diplomové práce, a sice jakým způsobem a co bude transformováno. K zajištění efektivity je vhodné, aby převodové operace nebyly prováděny ručně rok co rok, ale je potřeba tyto procesy co nejvíce automatizovat. Toto lze realizovat prostřednictvím zakázkového řešení v podobě úpravy (zejména) modulů Účetnictví a Majetek v informačním systému ABRA G3. Transformací výkazů můžeme v širším smyslu slova rozumět implementaci duplicitního účetního okruhu, který zajistí vedení dvouokruvého účetnictví ve dvou kruzích – dle české legislativy a dle IFRS. Díky implementaci této části produktu bude možné analyzovat oba účetní okruhy v reálném čase bez potřeby provádění desítek hodin korekcí, výpočtů a úprav samotných výkazů.

Cílem projektu je tedy navrhnout efektivní způsob, prostředky a cestu k převodu účetní závěrky na účetní závěrku odpovídající kritériím IAS/IFRS, provést samotnou transformaci vyhodnotit ji pomocí finanční analýzy.

### 6.2 Úpravy informačního systému

Důležité je pro účtování dle IFRS udělat v systému úpravy umožňující dle IFRS vůbec účtovat. Nejde jen o dodefinování potřebných účtů do účtového rozvrhu, upravení definic účetních předkontací, definic tiskových sestav a účetních výkazů. Půjde i úpravy vzhledu systému, zavedení nových číselníků a agend, programátorské úpravy pomocí skriptovacích balíčků, doplnění definovatelných položek a formulářů. Ve verzi informačního systému ABRA G3 12.03.01 a novější bude snazší upravovat systémové agendy díky zavedení tzv. variantních formulářů (*kap. 4.2.2.4*). Variantní formuláře ve své podstatě znamenají, že si uživatel může libovolně upravit vzhled většiny systémových agend (přidávat a skrývat systémové i definovatelné položky). Do této verze bylo možné upravovat vzhled většiny systémových agend pouze pomocí skriptování nebo dodefinování další záložky příslušného

záznamu pomocí tzv. definovatelného formuláře (tyto základní pojmy o systému byly popsány v kapitole 4.2.1 *Základní informace o informačním systému*). Informační systém ABRA G3 je pak třeba doplnit kromě možnosti účtování v duplicitním účetním okruhu také o vzhledová a funkční rozšíření. Potřebné úpravy budou v dalším textu řazeny podle struktury rozvahy.

### 6.2.1 Implementace duplicitního účetního okruhu

Je bezpodmínečně nutné **důsledně** nastavit účtový rozvrh a účetní předkontace do systému tak, aby nedocházelo ke kolizím mezi primárním a duplicitním účetním okruhem. Pokud by došlo k chybné definici předkontace nebo k záměně účtu, došlo by k nekonzistenci dat, která by vedla k tomu, že výkazy by byly následně chybné v obou účetních okruzích. Proto je potřeba věnovat prvotnímu nastavení účetních okruhů zvláštní pozornost. Dále je nutné do systému naimplementovat funkčnost schopnou provést kontrolu integrity. Každý analytický účet v účtovém rozvrhu bude na sobě mít příznak, zda se jedná o účet pro primární nebo sekundární okruh. Pokud by kontrola integrity našla účetní zápis, na kterém figurují účty použité pro špatný okruh, musí tato funkčnost být schopná provést automaticky opravu zápisu nebo alespoň uživatele upozornit na tento stav.

Pro správné nastavení rozšiřujících funkcností bude zaveden, resp. rozšířen definovatelný číselník s názvem Globální nastavení. Zde bude možné přednastavit chování systému, např. zda vůbec bude možné použít duplicitní účetní okruh, přednastavení řad dokladů nebo účtování např. přecenění dlouhodobých aktiv.

### 6.2.2 Možnosti použití duplicitního okruhu

V duplicitním účetním okruhu se bude účtovat následujícími dvěma způsoby. Účtování bude moct být samostatné, čili že v primárním okruhu nebude existovat ekvivalent k účetnímu zápisu v duplicitním okruhu. Druhá možnost bude, kdy se bude účtovat stejný účetní zápis v obou okruzích na různé nebo stejné účty.

Každý účetní zápis v informačním systému ABRA G3 se zapisuje do Účetního deníku (agenda Účetnictví > Účetní deník). Účetní zápisy na sobě nesou informace o účtech MD a D, na které jsou účtovány, dále pak odkaz na zakázku, středisko a podobně. K záznamům v účetním deníku bude dodefinován definovatelný formulář, který ponese informace o duplicitním účetním okruhu. Pro ilustraci jsem zpracoval dva náhledy (*Obr. 2 Vzhled účetního zápisu – primární účetní okruh* a *Obr. 3 Návrh vzhledu definovatelného formuláře účet-*

ního zápisu – duplicitní účetní okruh), které jsou níže. Ilustrující vzhled systémového formuláře účetního zápisu (Obr. 2) a navrhovaný základní vzhled definovatelného formuláře (Obr. 3).

Obr. 2 Vzhled účetního zápisu – primární účetní okruh<sup>13</sup>

|                        |                 |                           |              |                 |
|------------------------|-----------------|---------------------------|--------------|-----------------|
| Hlavní údaje           |                 | Formuláře                 |              |                 |
| Řada:                  | FP              | Faktury přijaté           |              |                 |
| Období:                | 2004            | 2004                      |              |                 |
| Číslo:                 | 2               | Datum účtování:           | 06.01.2004   |                 |
| Částka v lokální měně: | 14 925,00       |                           |              |                 |
| Částka v měně dokladu: | 14 925,00       | CZK                       | Česká koruna |                 |
| Firma:                 | 0               | #Bez příslušnosti k firmě |              |                 |
| Text:                  | Text zaúčtování |                           |              |                 |
| <b>Strana MD:</b>      |                 | <b>Strana D:</b>          |              |                 |
| Účet:                  | 51880           | Účet X100000101           | 32110        | Účet 0003210000 |
| Středisko:             | 100             | Software                  | 100          | Software        |
| Zakázka:               |                 |                           |              |                 |
| Projekt:               |                 |                           |              |                 |

Zdroj: Vlastní zpracování

To byla systémová záložka Hlavička, obrázek na další stránce zobrazuje informace, které uživatel bude moci nastavit v rámci duplicitního účetního okruhu na záložce Formuláře.

---

<sup>13</sup> V případě, kdy neexistuje k účetnímu zápisu v duplicitním okruhu ekvivalent v okruhu primárním (odpisy IFRS), pak se tato systémová část použije pro zápis do duplicitního okruhu a v primárním se neúčtuje (kap. 6.2.2.1 Použití bez primárního účetního zápisu).

Obr. 3 Návrh vzhledu definovatelného formuláře účetního zápisu – duplicitní účetní okruh

| IFRS - DUPLICITNÍ OKRUH |       |                       |                  |       |                       |
|-------------------------|-------|-----------------------|------------------|-------|-----------------------|
| Účet MD IFRS            | 51880 | 51880 Účet X100000101 | Účet D IFRS      | 32110 | 32110 Účet 0003210000 |
| Středisko MD IFRS       | 100   | 100 Software          | Středisko D IFRS | 100   | 100 Software          |
| Zakázka MD IFRS         |       |                       | Zakázka D IFRS   |       |                       |
| Projekt MD IFRS         |       |                       | Projekt D IFRS   |       |                       |
| O.případ MD IFRS        |       |                       | O.případ D IFRS  |       |                       |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 6.2.2.1 Použití bez primárního účetního zápisu

Do účetního deníku bude zapsán účetní zápis, na jehož straně MD nebo D bude použit účet, který je v účtovém rozvrhu určen pro účtování dle IFRS. V primárním účetním okruhu se v tomto případě bude účtovat jen v podrozvahové evidenci nebo případně vůbec. Toho by mohlo být dosaženo, kdy by se na definovatelný formulář duplicitního účetního okruhu ještě přidal *check box s boolean hodnotou*<sup>14</sup>, který by určoval, zda bude účtováno jen o účetním zápisu do duplicitního účetního okruhu.

### 6.2.2.2 Použití s primárním účetním zápisem

Účtovat se bude v primárním účetním okruhu na účet buďto v podrozvahové evidenci nebo na účty s jiným analytickým rozlišením.

## 6.2.3 Dlouhodobá aktiva

V rámci dlouhodobých aktiv budou implementovány takové úpravy, které zajistí podstatné zrychlení a co nejvyšší míru automatizace při práci majetkem, jeho odpisování a přecenění dle IAS 16, resp. IAS 17.

### 6.2.3.1 Leasing

Z hlediska IFRS je třeba zohlednit leasingový majetek na základě IAS 17. Toto bude v informačním systému ABRA G3 zajištěno opět pomocí dvoukruhového účetnictví.

<sup>14</sup> Pod pojmem „check box“ rozumějme českým slovem „zatržítka“. Je to pole s boolean hodnotou (uzavřené možnosti Ano/Ne), které když uživatel zatrhne, tak nastaví hodnotu na Ano a když ponechá check box nezatržený, je hodnota parametru Ne.

V primárním okruhu se bude leasingový majetek evidovat pouze v podrozvahové evidenci nebo vůbec – to bude záležet na nastavení účtování primárního okruhu. V duplicitním účetním okruhu se pak o majetku bude účtovat dle IAS 17. Pro leasingový majetek budou tedy do účtového rozvrhu společnosti XY, s. r. o. zavedeny pro primární okruh podrozvahové účty. V duplicitním okruhu se o majetku bude účtovat na účtech se speciálním analytickým rozlišením, že jde o majetek pořízený leasingem, stejně tak bude pro taková aktiva použito speciálních řad dokladů, aby byla dodržena podmínka integrity dat – aby bylo zcela jasně odlišeno, o jaký účtový okruh jde.

### 6.2.3.2 Odpisy

Důležité je pro účtování dle IFRS udělat v systému úpravy umožňující dle IFRS účtovat zejména o odpisech. Nejde jen o dodefinování potřebných účtů do účtového rozvrhu, upravení účetních předkontací a definic výkazů ale i o úpravu vlastního modulu Majetek. Základní úpravy a principy práce lze rozčlenit do následujících šesti bodů:

#### 1. Rozšíření údajů pro odpisy

Je potřeba do systému dodefinovat položku, do které bude možné na každé kartě majetku zapsat zbytkovou hodnotu majetku v době vyřazení, protože je potřeba tuto částku respektovat kvůli odpisům majetku dle IAS 16.

#### 2. Implementace nových odpisových skupin

Do modulu Majetek je nutné zavést nový definovatelný číselník, ve kterém se budou evidovat odpisové skupiny pro odpisování dle IFRS. Budou tedy existovat 3 druhy odpisových skupin:

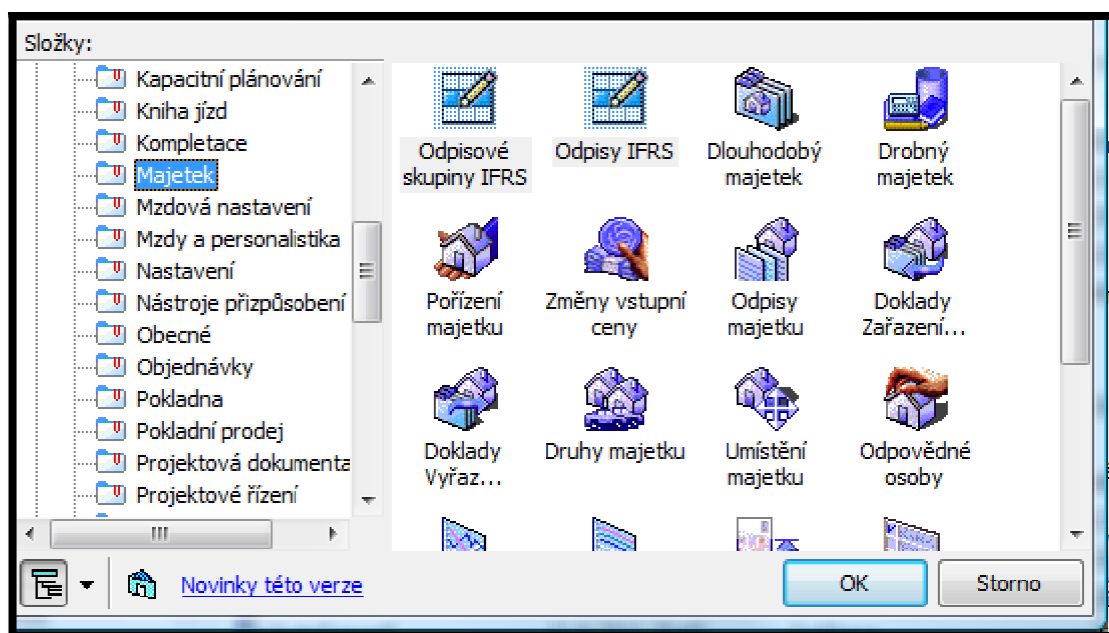
- Odpisové skupiny účetního odpisování (systémový číselník)
- Odpisové skupiny daňového odpisování (systémový číselník)
- Odpisové skupiny odpisování IFRS (definovatelný číselník)

Základním parametrem systémových odpisových skupin je typ odpisování (lineární x zrychlené). Pro definovatelný číselník IFRS budou použity rovněž tyto dva typy a k tomu přidány typy SYD a DDB odpovídající IAS 16.

Typy SYD a DDB je možné do systému zadat opět přes nový definovatelný číselník „Typy odpisování IFRS“, kam se tyto typy odpisování navedou a zde bude možné definovat vzorec výpočtu. Vzhledem k tomu, že se nepřepokládají změny v těchto vzorcích, mohly by být definovány přímo v jádru doplňujícího skriptu, ale pro maximální uživatelskou ovlivni-

telnost systému do budoucna doporučuji zavedení číselníku a možnost výpočet definovat ručně pomocí výrazu. Nebude-li výraz vyplněn, bude systém odpisy počítat rovnoměrnou metodou. Produkční metoda nebude zavedena vzhledem k charakteru činnosti společnosti XY, s. r. o.

Obr. 4 Modul Majetek doplněný o nové agendy (označené)



Zdroj: Vlastní zpracování

Vlastní výpočet každé metody probíhá dle jejich vzorců, které bude možné v systému uživatelsky nastavit:

**a) Vzorec pro metodu DDB**

$$O_{DDB} = \frac{2 * ZC}{n} \quad (6-1)$$

kde:

$O_{DDB}$ ..... roční odpis dle metody DDB

$ZC$ ..... zůstatková cena

$n$  ..... počet let

K záznamu DDB v číselníku „Typy odpisování IFRS“ by pak k zajištění tohoto výpočtu bylo vložit výraz:

$$NxDividing((2 * X\_IFRSRemainderPriceAcutal), X\_IFRSServiceLife)$$



kde:

*NxDividing(dělenec,dělitel).....Funkce pro dělení dvou numerických výrazů*

*X\_IFRSRemainderPriceAcutal .....definovatelná položka do níž se zapisuje aktuální zůstatková cena pro odpisy dle IFRS*

*X\_IFRSServiceLife.....definovatelná položka, do níž se zapisuje doba životnosti*

**b) Vzorec pro metodu SYD:**

$$O_{SYD} = \frac{n}{SYD} * (ZC - ZH) \quad (6-2)$$

kde:

*O<sub>SYD</sub>..... roční odpis dle metody SYD*

*SYD ..... součet číselic za roky (když n=3, pak SYD=1+2+3=6)*

*n ..... počet let*

*ZC..... zůstatková cena*

*ZH ..... odhadovaná zbytková hodnota*

K záznamu SYD v číselníku „Typy odpisování IFRS“ by pak k zajištění tohoto výpočtu bylo vložit výraz:

$$NxDividing((X_IFRSServiceLife, X_IFRSSYD) * (X_IFRSRemainderPriceActual - X_IFRSRestValue))$$

kde:

*NxDividing(dělenec,dělitel).....Funkce pro dělení dvou numerických výrazů*

*X\_IFRSRemainderPriceAcutal .....definovatelná položka do níž se zapisuje aktuální zůstatková cena pro odpisy dle IFRS*

*X\_IFRSServiceLife.....definovatelná položka, do níž se zapisuje doba životnosti*

*X\_IFRSRestValue.....definovatelná položka, do níž se zapisuje odhadovaná zbytková hodnota*

*X\_IFRS\_SYD.....definovatelná položka, součet za roky*

## c) Vzorec pro metodu rovnoměrného odepisování

$$O_R = \frac{(PC - ZH)}{n} \quad (8-3)$$

kde:

$O_R$ ..... roční odpis dle metody rovnoměrného odepisování

$n$  ..... počet let

$PC$  ..... pořizovací cena

$ZH$  ..... odhadovaná zbytková hodnota

Pokud výraz nebude vyplněn, použije se výpočet rovnoměrné metody, tato je ale potřeba alespoň jednou definovat. V číselníku „Typy odepisování IFRS“ by pak k zajištění tohoto výpočtu bylo vložit výraz alespoň k jednomu typu odepisování pro rovnoměrnou metodu:

$$NxDividing((X\_IFRSPurchasePrice - X\_IFRSRestValue), X\_IFRSServiceLife)$$

kde:

$NxDividing$ (dělenec,dělitel)..... Funkce pro dělení dvou numerických výrazů

$X\_IFRSPurchasePrice$  ..... definovatelná položka do níž se zapisuje pořizovací cena pro odpisy dle IFRS

$X\_IFRSServiceLife$  ..... definovatelná položka pro zápis doby životnosti

$X\_IFRSRestValue$  ..... definovatelná položka, do níž se zapisuje odhadovaná zbytková hodnota

Názvy definovatelných položek jsou předpokládáné, nikoliv definitivní. Uvedené výrazy mají osvětlit způsob zadání vzorců do systému, nikoliv stanovit jejich definitivní podobu.

### 3. Úpravy karet majetku (agenda Majetek > Dlouhodobý majetek)

K zavedení evidence odpisů dle IFRS se jeví jako nejsnáze proveditelná a do budoucích verzí software ABRA G3 udržitelná varianta, kdy se do agendy evidující dlouhodobý majetek přidá ke každé kartě majetku definovatelný formulář, na kterém si uživatel zvolí odpisovou skupinu pro IFRS, zapíše zbytkovou hodnotu aktiva nebo např. rozhodne, zda vů-

bec se bude odpisování dle IFRS používat. Na tomto formuláři bude probíhat i vlastní výpočet odpisů prostřednictvím dodefinovaného tlačítka<sup>15</sup>. Součástí tohoto definovatelného formuláře bude i prvek needitovatelný seznam, který bude zobrazovat seznam všech spočtených odpisů. Na následujících obrázcích budu demonstrovat vzhled systémové záložky pro zadávání informací o odpisech dle českých účetních standardů (*Obr. 5*) a ilustrační návrh vzhledu nově definovatelného formuláře se základními informacemi o odpisech dle IFRS (*Obr. 6*).

Obr. 5 Karta majetku - Systémová záložka „Údaje pro odpisy“

The screenshot shows a software interface for setting depreciation data. At the top, there are tabs: 'Kmenové údaje', 'Foto', 'Údaje pro odpisy' (selected), 'Ceny-přehled', and 'Formuláře'. The main area contains several input fields and controls:

- Pořizovací cena majetku:** Input field with value '0,00' and a '-->' button.
- Ceny zahrnují DPH:** Radio buttons for 'Ne' (selected) and 'Ano'.
- Výchozí účetní vstupní cena:** Input field with value '0,00'.
- Limit vstupní ceny:** Input field with value '0,00' and a 'Limits' button.
- Výchozí daňová vstupní cena:** Input field with value '0,00'.
- Způsob účetního odpisování:** Radio buttons for 'podle účetní odpisové skupiny' (selected) and 'účetní odpisy shodné s daňovými'. A checkbox for 'Ruční editace účetních odpisů' is also present.
- Účetní odpisová skupina:** A dropdown menu.
- Začátek účetních odpisů:** Radio buttons for 'v měsíci zařazení' and 'v měsíci následujícím po zařazení' (selected).
- Způsob daňového odpisování:** Radio buttons for 'podle daňové odpisové skupiny' (selected), 'neodepisovaný / vyloučený z odpisování', 'časový odpis dle životnosti', 'podle účetních odpisů', and 'rovnoměrný měsíční odpis (DNM)'. A checkbox for 'Ruční editace daňových odpisů' is also present.
- Daňová odpisová skupina:** A dropdown menu.
- Řada dokladů pro odpisy:** A dropdown menu.
- Procento roč. odpisu ve zkráceném období:** Input field with value '50,0' and a '%' symbol.

Zdroj: Vlastní

Na další straně je vidět zjednodušená vizualizace zobrazení údajů pro odpisy dle IFRS.

<sup>15</sup> Součástí projektu je samozřejmě možnost výpočet odpisů provést i v nově vytvořeném číselníku odpisových skupin IFRS zmíněném v bodu 2.

Obr. 6 Karta majetku – ilustrativní návrh def. formuláře pro odpisy dle IFRS

Zdroj: Vlastní

#### 4. Úpravy samotných odpisů (agenda Majetek > Odpisy)

Do této agendy není možné zavést definovatelný formulář. Úpravy by mohly být provedeny buďto upravením této agendy pomocí skriptování nebo pro odpisy dle IFRS vytvořit nový číselník, který se bude chovat jako dokladová agenda. Pro eliminaci nefunkčnosti dodělaných skriptů po provedení upgradů softwaru na novější verze doporučuji vytvořit novou agendu. Ta bude obsahovat stejné informace jako systémová agenda Odpisy. Tato nová agenda pro odpisy dle IFRS s údaji omezenými za zobrazenou kartu majetku se pak bude zobrazovat na formuláři vytvořeném pro karty majetku (Obr. 6).

#### 5. Účtování odpisů dle IFRS

Prostřednictvím úprav popsaných výše do systému uživatel bude schopen navést odpisy, přepočítávat je, evidovat a kontrolovat. Zbývá již jen jejich zaúčtování do duplicitního účetního okruhu. POZOR – nesmí dojít k účtování do primárního okruhu, ten je určen pouze pro výkaznictví dle české legislativy. Proto navrhuji pro účtování odpisů použít speciální řadu dokladů. Pro tuto řadu dokladů bude definována speciální účetní předkontace, aby bylo kategoricky zamezeno zaúčtování odpisů dle IFRS do primárního účetního okruhu. Dále je nutné zavést pro duplicitní okruh speciální analytické účty do účtového rozvrhu. Tyto účty pak budou použity v předkontacích pro duplicitní účetní okruh.

## 6. Odložená daň

Kromě požadavků na výpočty odpisů dle metod stanovených v IAS 16 ještě navrhuji implementovat do agendy Odpisy tlačítko, po jehož stisknutí by se spočetla a zaúčtovala odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek. Pro to je potřeba znát daňovou sazbu pro použité období – ta bude doplněna v rámci globálního nastavení systému (kap. 6.2.9 *Globální nastavení systému*). Po stisku tlačítka se zobrazí dialogové okno, které ukáže uživateli účetní i daňovou hodnotu aktiv, rozdíl mezi nimi a zda si přeje vytvořit interní doklad k jejich zaúčtování.

Tab. 22 Návrh dialogového okna zaúčtování odložené daně  
(v tis. Kč)

| ABRA G3 – Odložená daň   |  | X           |
|--|--|-------------|
| Účetní hodnota celkem  |  | X CZK       |
| Daňová hodnota celkem  |  | Y CZK       |
| Rozdíl   |  | X – Y CZK   |
| Daňová sazba   |  | Z %         |
| Odložený daňový závazek ( <i>Když <math>(X - Y) &gt; 0</math></i> )    |  | Z * (X – Y) |
| Odložená daňová pohledávka ( <i>Když <math>(X - Y) &lt; 0</math></i> ) |  | Z * (X – Y) |
| Přejete si nyní vytvořit interní doklad?                               |  |             |
|  |  | Ano         |
|  |  | Ne          |

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud uživatel zvolí Ne, nic se nestane. Pokud uživatel zvolí Ano, otevře se v režimu editace a interní doklad s navedenou odloženou daní připravenou k zaúčtování. Bude možné na dokladu provést ruční změny. Po uložení interního dokladu dojde k vlastnímu odeslání účetní žádosti/účetního zápisu k zaúčtování.

### 6.2.3.3 Možnost přecenění dle metody fair value

V kapitole 5.2.2 *Přecenění budovy na fair value* je popsán výpočet přecenění budovy. Navrhuji i možnost přecenění implementovat do informačního systému ABRA G3. Pro demonstraci uvedu v navrhovaných dialogových oknech hodnoty, které jsou uvedeny v této kapitole ve výpočtech přecenění. Realizace bude mít následující kroky:

## 1. Vytvoření nové funkčnosti

Do agendy Dlouhodobý majetek bude přidáno tlačítko „Přecenění“. Tlačítko bude s multiakcí – tzn., že bude možné jej rozkliknout a vybrat z nabízených možností. Možnosti budou „Provést přecenění“ a „Zrušit přecenění“. Po stisku tlačítka „Zrušit přecenění“ se zruší předchozí provedené přecenění, pokud k němu v minulosti došlo. Po stisku tlačítka „Provést přecenění“ dojde k zavolání funkčnosti, která bude dále interagovat s uživatelem. Funkčnost se vždy spustí pro označenou kartu majetku. Dialogové okno by mohlo vypadat následovně:

Tab. 23 Návrh dialogového okna pro změnu zůstatkové ceny  
(v tis. Kč)

| Dotaz ABRA G3 - Přecenění aktiva |                  | X             |
|----------------------------------|------------------|---------------|
| Karta majetku:                   | "M-00001"        |               |
| Aktuální zůstatková cena:        | 9 494,00         | CZK           |
| Zadejte cenu pro přecenění:      | <b>11 000,00</b> | CZK           |
|                                  | <b>OK</b>        | <b>Zrušit</b> |

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Pro výpočet je třeba ještě doba použitelnosti aktiva, ta je uvedena definovatelném formuláři na kartě majetku (*Obr. 6* na straně 63).

## 2. Interakce s uživatelem

Po stisknutí nového tlačítka se tedy otevře dialogové okno uvedené výše, ve kterém systém vyzve uživatele k zapsání nové zůstatkové ceny. Po zapsání nové ceny a potvrzení OK pak systém provede potřebné výpočty a uživateli zobrazí výsledky výpočtů, tedy přepočtenou zůstatkovou i pořizovací cenu, přepočtový koeficient a novou výši oprávek s možností tyto úpravy potvrdit nebo zrušit.

Tab. 24 Návrh dialogového okna pro přecenění majetku (v tis. Kč)

| ABRA G3 - Přecenění                   |                 |                   | X             |
|---------------------------------------|-----------------|-------------------|---------------|
| Položka                               | Původní hodnota | Přecenění         |               |
| Požizovací cena                       | 9 688 CZK       | 11 224 CZK        |               |
| Oprávky                               | 194 CZK         | 224 CZK           |               |
| Zůstatková cena                       | 9 494 CZK       | 11 000 CZK        |               |
| Doba použitelnosti aktiva             |                 | 50 let            |               |
| Navýšení zůstatkové ceny - koeficient |                 | 15,86 %           |               |
|                                       |                 | <b>Pokračovat</b> | <b>Zrušit</b> |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3. Úpravy odpisů a zaúčtování

Po potvrzení informací zobrazených v předchozím bodě zbývá provést zaúčtování – systém tedy uživateli v dalším dialogovém okně zobrazí seznam změn a vzniknutých účetních zápisů. Do těchto zápisů se automaticky dosadí přednastavené účty duplicitního účetního okruhu, které budou dány v Globálním nastavení pro přecenění. Všechny tyto vzniklé účetní zápisy budou uživateli umožněny editovat, aby na nich měl možnost ihned změnit např. analytické účty, zakázky apod. V tomto dialogovém okně budou uživateli nabídnuta tlačítka ke zrušení změn a potvrzení.

Tab. 25 Návrh dialogového okna pro zobrazení změn a účtování (v tis. Kč)

| ABRA G3 - Změny z přecenění |           |                   | X             |
|-----------------------------|-----------|-------------------|---------------|
| Účetní případ               | MD        | D                 |               |
| Budovy                      | 1 536 CZK | - CZK             |               |
| Oprávky                     | - CZK     | 30 CZK            |               |
| Rez. fond z přecenění       | - CZK     | 1 506 CZK         |               |
|                             |           | <b>Pokračovat</b> | <b>Zrušit</b> |

Zdroj: Vlastní zpracování

Po potvrzení tohoto okna se uživatel dostane k dokončení celé operace přecenění.

Tab. 26 Návrh dialogového okna pro zobrazení účtování  
(v tis. Kč)

| ABRA G3 - Zaúčtování  |                 |               | X |
|-----------------------|-----------------|---------------|---|
| Účetní případ         | MD              | D             |   |
| Odpisy                | 224 CZK         | - CZK         |   |
| Oprávky               | - CZK           | 224 CZK       |   |
| Rez. fond z přecenění | 30 CZK          | - CZK         |   |
| Nerozdělený zisk      | - CZK           | 30 CZK        |   |
|                       | <b>Dokončit</b> | <b>Zrušit</b> |   |

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud uživatel změny potvrdí, vznikne interní doklad a po jeho uložení dojde k vlastnímu zaúčtování účetních případů do duplicitního účetního okruhu použitím metody dle kap. 6.2.2.1 a přecenění aktiva úspěšně končí. Odloženou daň tato funkčnost neřeší – tu bude možné zaúčtovat v rámci samostatné funkčnosti, jak je popsáno v kapitole 6.2.3.2 v bodě 6 *Odložená daň*.

Všechny tyto informace se také uloží do definovatelných položek pro kartu majetku, všechny tyto položky bude samozřejmě možné zobrazit na definovatelných formulářích. Je možné funkčnosti přecenění aktiva ještě obohatit o založení dalšího číselníku, do kterého by se ukládaly veškeré informace o přecenění. Tento číselník by byl využíván jako dokladová agenda, což by usnadnilo a zpřehlednilo práci při přeceňování.

#### 6.2.4 Oběžná aktiva

Pro potřeby společnosti XY, s. r. o. není třeba implementovat žádné úpravy. Doporučuji do systému navést do účtového rozvrhu účty, na kterých bude možné účtovat o náhradních dílech jako o zboží (komponenty pro PC, routery, apod.). Zároveň z evidenčních důvodů bude vhodné zavést nový sklad, na který by takové náhradní díly byly přijímány.

#### 6.2.5 Časové rozlišení

Pro potřeby společnosti XY, s. r. o. není třeba implementovat žádné úpravy.



### 6.2.6 Vlastní kapitál

Pro potřeby společnosti XY, s. r. o. není třeba implementovat žádné úpravy, vyjma úprav účtového rozvrhu a účetních předkontací, aby bylo zajištěno zautomatizované účtování v obou účetních okruzích. Bude potřeba zejména odlišit účet pro fond z přecenění aktiv a nastavit jej pouze pro používání duplicitního účetního okruhu.

### 6.2.7 Cizí kapitál

Ani v rámci cizího kapitálu není třeba implementovat programátorské úpravy. Potřeba bude analytické odlišení účtů pro účtování případů souvisejících s leasingem v duplicitním účetním okruhu a předkontací pro automatizaci tohoto účtování.

### 6.2.8 Časové rozlišení

Pro potřeby společnosti XY, s. r. o. není třeba implementovat žádné úpravy.

### 6.2.9 Globální nastavení systému

Kromě výše uvedených nastavení (řady dokladů apod.) navrhuji přidat možnost vybrat sazbu daně pro každé účetní období založené v číselníku Účetní období v nastavení systému. To bude moci přispět k automatizaci výpočtu odložené daně vzniklé z odpisů dlouhodobých aktiv (kap. 6.2.3.2 *Odpisy v části 6 Odložená daň*).

### 6.2.10 Export účetních výkazů ze systému

Informační systém ABRA G3 exportuje účetní výkazy do tabulkového procesoru (Microsoft Office Excel, Open Office Calc). Výrobce dodává šablony pro účetní výkazy, do kterých jsou zůstatky účtů exportovány prostřednictvím komunikace mezi tabulkovým procesorem a informačním systémem ABRA G3 pomocí otevřeného rozhraní. V šablonách jsou zakomponovány funkce, které v rámci exportu vypočítávají zůstatky na jednotlivých účtech dle zadaných omezení v průběhu exportu. Definice pro tyto šablony je nutné před exportem výkazů upravit dle vlastního účtového rozvrhu. Jinými slovy, pokud do systému uživatel navede nový syntetický účet, musí jej potom přidat do definiční šablony výkazů tak, že číslo tohoto účtu vyplní do tabulky, která zobrazuje seznam účtů, které se pro konkrétní řádek výkazu budou počítat. Tímto způsobem bude i zajištěn export výkazů dle IFRS. Bude upravena šablona pro výkazy tím způsobem, že do seznamu účtů pro jednotlivé řádky výkazů budou zapsány účty použité z duplicitního účetního okruhu. Samotná struktura řádků výkazů však nebude upravována – vznikne v této šabloně nový list, který

bude fungovat jako převodový můstek. Výkazy zde budou tedy ve struktuře vyhovující IAS 1 a zůstatky účtů budou brány jako součty ze základních výkazů.

### 6.3 Přípravné a metodické práce

Před začátkem práce se systémem, do kterého ještě nebudou implementovány rozšiřující funkčnosti v rámci projektu implementace popsané v textu výše kapitole 6.2 *Úpravy informačního systému*, je třeba založit definovatelné položky, implementovat balíčky skriptů, upravit vzhled variantních formulářů, vytvořit definovatelné formuláře a řádně naplnit číselníky:

- Odpisové skupiny IFRS – založení odpisových skupin a jejich parametrů
- Účtový rozvrh – založení potřebných analytických i podrozvahových účtů, nastavení parametrů pro použití v rámci IFRS
- Řady dokladů – založení řad dokladů pro odpisy
- Globální nastavení – nastavení základních parametrů ovlivňující chování systému
- Doplnění potřebných informací do karet majetku

Po nastavení systému bude ještě třeba upravit definice exportu šablony pro výkazy. Toto není součástí tohoto projektu, úpravu šablony pro výkazy je možné realizovat až po metodickém dokončení účtového rozvrhu. Do šablony v tabulkovém procesoru (Microsoft Office Excel nebo Open Office Calc) je totiž třeba definovat konkrétní účty, jichž zůstatky se pak budou prostřednictvím komunikace mezi tabulkovým procesorem a informačním systémem pomocí otevřeného rozhraní do výkazů napočítávat.

Poslední přípravnou fází je měsíční testovací provoz. Během testovacího provozu se budou napravit případné chyby systému odhalené komplexním testováním uživateli, popř. doladovat funkčnosti a vzhled formulářů na základě požadavků vzniknuvších z testování.

### 6.4 Transformace bilance – Aktiva

Aktiva je možné rozdělit na dlouhodobá a krátkodobá (oběžná) podle toho, zda dojde k jejich přeměně na peněžní prostředky nebo jejich ekvivalenty či jejich spotřebování a prodej během jednoho roku (krátkodobá aktiva) nebo delší doby než jednoho roku (dlouhodobá aktiva). Celková výše netto aktiv společnosti XY, s.r.o. činí 51 317 tis. Kč.

### 6.4.1 Dlouhodobá aktiva

Dlouhodobá aktiva je pak možné rozčlenit na hmotný, nehmotný a finanční majetek. Celková výše dlouhodobého majetku společnosti je 37 944 tis. Kč, což tvoří 3/4 celkové výše aktiv. Po aplikaci IFRS dochází k navýšení hodnoty dlouhodobého majetku o 4 072 tis. Kč, což je více než o 10 %. Základní strukturu rozvahy následující tabulka. V dalších podkapitolách budou popsány jednotlivé složky dlouhodobých aktiv.

Tab. 27 Změny v dlouhodobém majetku (v tis. Kč)

| AKTIVA                            | 2010          | Změna        | 2010 dle IFRS |
|-----------------------------------|---------------|--------------|---------------|
| <b>Dlouhodobý majetek (1+2+3)</b> | <b>37 944</b> | <b>4 072</b> | <b>42 016</b> |
| 1. Dlouhodobý nehmotný majetek    | 95            | 0            | 95            |
| 2. Dlouhodobý hmotný majetek      | 37 169        | 4 072        | 41 241        |
| 3. Dlouhodobý finanční majetek    | 680           | 0            | 680           |

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 6.4.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Nejpodstatnější část aktiv firmy je dlouhodobý hmotný majetek. Jeho netto hodnota je 37 944 tis. Kč, což je 73,94 % z celkové výše aktiv. Tato skupina majetku ve společnosti XY, s. r. o. je ze 2/3 zastoupena především budovami, pro jednu z nich byla tvořena v roce 2010 rezerva ve výši 950 tis. Kč na opravu elektroinstalace a fasády, která byla zahájena v roce 2011. Transformaci dlouhodobého hmotného majetku v aktivech znázorňuje následující tabulka, v dalším textu budou rozepsány složky dlouhodobého hmotného majetku.

Tab. 28 Změny v dlouhodobém hmotném majetku (v tis. Kč)

| AKTIVA   | 2010          | Změna        | 2010 dle IFRS |
|--|---------------|--------------|---------------|
| <b>Dlouhodobý hmotný majetek (2+3 a další)</b> | <b>37 169</b> | <b>4 072</b> | <b>41 241</b> |
| 1. Stavby                                      | 24 283        | 1 282        | 25 565        |
| 2. Samostatné movité věci                      | 1 000         | 2 790        | 3 790         |

Zdroj: Vlastní zpracování

Údaje v tabulce výše jsou podloženy vlivem leasingu a přecenění budovy na hodnotu fair value.

### 1. Vliv leasingu na aktiva

V aktivech není však zahrnut leasingový majetek, jde o 5 osobních automobilů pořízených v roce 2010 v celkové pořizovací hodnotě 1 450 tis. Kč. Pro potřeby transformace závěrky dle IFRS bude nutné vozidla zařadit do výkazů. Problematiku leasingu rozebírá kapitola 2.5 IAS 17 – *Leasing*. Další související úpravy, jako odpisy či úroky, budou popsány v příslušných kapitolách v dalším textu.

#### Změna při transformaci vlivem uznání leasingu:

Brutto  $3\,799 + 1\,450 = 5\,249$

Korekce  $2\,799 + 240 = 3\,039$

Netto  $1\,000 + 1\,210 = 2\,210$

Celkový vliv na zaúčtování leasingu v aktivech znárodňuje následující tabulka:

Tab. 29 Vliv zakomponování leasingu na položky aktiv (v tis. Kč)

| Položka  | 2010  | Změna | IFRS  |
|--|-------|-------|-------|
| Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 1 000 | 1 210 | 2 210 |

Zdroj: *Vlastní zpracování*

### 2. Vliv přecenění budovy na aktiva

Přecenění datového centra na fair value popsaného v kapitole 5.2.2 *Přecenění budovy na fair value* pak ovlivní brutto a netto hodnoty staveb následujícím způsobem. Vliv na další části výkazů bude zobrazen v dalších kapitolách.

#### Změna staveb při transformaci vlivem přecenění budovy:

Brutto  $24\,701 + 1\,536 = 26\,237$

Korekce  $418 + 224 + 30 = 672$

Netto  $24\,283 + 1\,506 - 224 = 25\,565$

Celkový vliv přecenění budovy datového centra na aktiva společnosti XY, s. r. o. znázorňuje následující tabulka:

Tab. 30 Vliv zakomponování přecenění na položky aktiv (v tis. Kč)

| Položka | 2010   | Změna | IFRS   |
|---------|--------|-------|--------|
| Stavby  | 24 283 | 1 282 | 25 565 |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3. Vliv zařazení drobného majetku

V rámci transformace je nutné zařadit majetek, který byl účtován přímo do spotřeby a tento majetek pak vyjmout z nákladů a také jej odepisovat. Společnost XY, s. r. o. majetek s pořizovací cenou do 40 tis. Kč účtuje přímo do spotřeby, vyjma koncových zařízení, která jsou umístěna u klientů (set top boxy, routery) a jsou zařazena v majetku. Přímo do spotřeby se účtuje o výpočetní technice, nábytku, vybavení prodejny. Doba odepisování těchto aktiv byla stanovena na 5 let, do aktiv bude zařazena část tohoto majetku snížená o oprávkky.

#### Změna staveb při transformaci vlivem přecenění budovy:

Brutto  $3\,799 + 1\,950 = 5\,749$

Korekce  $2\,799 + 395 = 3\,194$

Netto  $1\,000 + 1\,555 = 2\,555$

Tab. 31 Vliv zakomponování leasingu na položky aktiv (v tis. Kč)

| Položka  | 2010  | Změna | IFRS  |
|--|-------|-------|-------|
| Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 1 000 | 1 555 | 2 555 |

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 6.4.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je prezentován výhradně softwarovým vybavením firmy XY, s. r. o. Nyní je netto hodnota 95 tis. Kč, což činí 0,50 % z celkové hodnoty aktiv.

#### Změna při transformaci:

Nedojde ke změnám.

### 6.4.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Tuto skupinu majetku společnosti XY, s. r. o. tvoří podíl s podstatným vlivem v akciové společnosti YZ, a. s. Společnost XY, s. r. o. vlastní akcie v hodně 680 tis. Kč, což prezentuje 1,33 % podíl na celkových aktivech.

#### Změna při transformaci:

Nedojde ke změnám.

### 6.4.2 Oběžná aktiva

Oběžná aktiva je možné dále rozdělit do zásob, pohledávek a finančního majetku. Suma oběžných aktiv dosahuje výše 13 072 tis. Kč, což činí ¼ celkových aktiv.

Tab. 32 Změny v oběžném majetku (v tis. Kč)

| AKTIVA                         | 2010          | Změna    | 2010 dle IFRS |
|--------------------------------|---------------|----------|---------------|
| <b>Oběžná aktiva (1+2+3+4)</b> | <b>13 072</b> | <b>0</b> | <b>13 072</b> |
| 1. Zásoby                      | 2 761         | 0        | 2 761         |
| 2. Dlouhodobé pohledávky       | 2             | 0        | 2             |
| 3. Krátkodobé pohledávky       | 10 013        | 0        | 10 013        |
| 4. Krátkodobý finanční majetek | 296           | 0        | 296           |

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 6.4.2.1 Zásoby

Jedinou položkou v této skupině je zboží, které dosahuje hodnoty 2 761 tis. Kč. Jde zejména o hardwarové a telekomunikační vybavení nezbytné pro poskytování telekomunikačních služeb. O zásobách je účtováno způsobem A, oceňování výdejů ze skladu se provádí aritmetickým průměrem. Jak bylo uvedeno výše, do pořizovací ceny vstupují i vedlejší pořizovací náklady, jako dopravné, poštovné, apod. Realizovatelná hodnota neklesá pod ocenění historickými cenami, ocenění zásob tedy odpovídá IAS 2 – Zásoby. Zboží podléhá poměrně rychlému obratu, jak ukáže finanční analýza v kap. 7 *Finanční analýza a vliv transformace na finanční ukazatele*. K naskladnění většiny položek dochází až tehdy, kdy si zákazník nějaké zařízení objedná nebo pokud je podepisována nová smlouva a zařízení bude nainstalováno novému zákazníkovi.

**Změna při transformaci:**

Nedojde ke změnám.

**6.4.2.2 Pohledávky**

Nejpodstatnější položkou pohledávek jsou krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů, které tvoří téměř 95 % všech pohledávek. Společnosti XY, s. r. o. se podařilo výrazně urychlit obrat těchto pohledávek v rámci protikrizových opatření, které zaváděla od roku 2008 a kterým významnou mírou přispělo rozšíření informačního systému ABRA G3 o automatizované hlídání pohledávek a upomínání dlužníků. Pohledávky činí celkem 10 015 tis. Kč, což je cca 20 % z celkových aktiv. Pohledávky z obchodních vztahů dosahují výše 9 463 tis. Kč. Tyto pohledávky analyticky společnost rozděluje na pohledávky za firemními zákazníky a pohledávky za domácnostmi (abonenty). Převážnou většinu tvoří pohledávky za firemními zákazníky, jde o 7 635 tis. Kč.

**1. Vliv zrušení dohadných účtů**

Společnost XY, s. r. o. nabízí svým zákazníkům celou řadu typů fakturace. Fakturace může být měsíční, čtvrtletní, pololetní, roční nebo individuální, fakturuje se zpětně i jako předplatné. V případě zpětné fakturace může dojít k situaci, kdy byly v běžném účetním období poskytnuty telekomunikační služby, fakturovány budou ale až v příštím období, aniž by byl vystaven zálohový list. K tomu dochází u individuálních fakturací. Vznikají tedy nefakturované služby, které společnost dle české legislativy účtuje na vrub dohadných účtů aktivních. IFRS ovšem použití tohoto účtu nepřipouští, proto se zůstatek dohadných účtů aktivních musí převést do pohledávek z obchodních vztahů (doporučuji pro evidenci zavést analytický účet).

**Změna při transformaci:**

Tab. 33 Vliv zrušení dohadných účtů aktivních (v tis. Kč)

| Položka                        | 2010  | Změna | IFRS  |
|--------------------------------|-------|-------|-------|
| Dohadné účty aktivní           | 4     | -4    | 0     |
| Pohledávky z obchodních vztahů | 9 463 | 4     | 9 467 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Přestože se tedy v konečném důsledku struktura základních položek oběžných aktiv (Tab. 32) nezměnila, dílčí změny zde provedeny byly.

#### **6.4.2.3 Krátkodobý finanční majetek**

Hodnota krátkodobého finančního majetku činí jen 0,5 % z celkové výše aktiv, absolutně pak jde o 296 tis. Kč. V hotovosti eviduje společnost XY, s.r.o. zůstatek 180 tis. Kč a na bankovních účtech 116 tis. Kč, což ústí do nízkých, až nedoporučených hodnot v ukazatelích likvidity.

#### **Změna při transformaci:**

Nedojde ke změnám.

#### **6.4.3 Časové rozlišení**

K časovému rozlišení musí docházet kvůli dodržení základního předpokladu – akruální báze, čili účetní případy musí být účtovány v období, se kterým věcně a časově souvisejí. Společnost XY, s. r. o. platí nájemné za prostory v domech, ve kterých má nainstalovaná svá zařízení pro zajištění telekomunikačních služeb. Jde např. o pronájem prostor střech domů, na kterých jsou umístěny parabolické antény. Pokud toto nájemné je placeno předem, nelze platbu za leden zahrnout do nákladů prosince. Proto se neúčtuje jako náklad, ale jako účet časového rozlišení do aktiv. Náklady příštích období (nájemné) tvoří ¼ % z celkových aktiv, jde o 129 tis. Kč.

#### **Změna při transformaci:**

Nedojde ke změnám.



## 6.4.4 Sestavení bilance - AKTIVA

Souhrnně bude tedy aktivní strana rozvahy mít podobu zobrazenou v následující tabulce.

Tab. 34 Rozvaha – upravená AKTIVA bez nulových položek (v tis. Kč)

| AKTIVA  | 2010          | Změna        | IFRS          |
|---|---------------|--------------|---------------|
| <b>AKTIVA CELKEM (I+II+III)</b>                       | <b>51 317</b> | <b>4 072</b> | <b>55 389</b> |
| <b>I. Dlouhodobý majetek (A+B+C)</b>                  | <b>37 944</b> | <b>4 072</b> | <b>42 016</b> |
| <i>A. Dlouhodobý nehmotný majetek (1)</i>             | <i>95</i>     | <i>0</i>     | <i>95</i>     |
| 1. Software   | 95            | 0            | 95            |
| <i>B. Dlouhodobý hmotný majetek (2+3+4+5+6)</i>       | <i>37 169</i> | <i>4 072</i> | <i>41 241</i> |
| 2. Pozemky  | 490           | 0            | 490           |
| 3. Stavby   | 24 283        | 1 282        | 25 565        |
| 4. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí     | 1 000         | 1 210        | 2 210         |
| 5. Jiný dlouhodobý hmotný majetek                     | 5 453         | 0            | 5 453         |
| 6. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek              | 5 943         | 0            | 5 943         |
| <i>C. Dlouhodobý finanční majetek (7)</i>             | <i>680</i>    | <i>0</i>     | <i>680</i>    |
| 7. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 680           | 0            | 680           |
| <b>II. Oběžná aktiva (D+E+F+G)</b>                    | <b>13 072</b> | <b>0</b>     | <b>13 072</b> |
| <i>D. Zásoby (8)</i>                                  | <i>2 761</i>  | <i>0</i>     | <i>2 761</i>  |
| 8. Zboží  | 2 761         | 0            | 2 761         |
| <i>E. Dlouhodobé pohledávky (9)</i>                   | <i>2</i>      | <i>0</i>     | <i>2</i>      |
| 9. Dlouhodobé poskytnuté zálohy                       | 2             | 0            | 2             |
| <i>F. Krátkodobé pohledávky (10+11+12+13+14)</i>      | <i>10 013</i> | <i>0</i>     | <i>10 013</i> |
| 10. Pohledávky z obchodních vztahů                    | 9 463         | 4            | 9 467         |
| 11. Stát - daňové pohledávky                          | 4             | 0            | 4             |
| 12. Krátkodobé poskytnuté zálohy                      | 511           | 0            | 511           |
| 13. Dohadné účty aktivní                              | 4             | -4           | 0             |
| 14. Jiné pohledávky                                   | 31            | 0            | 31            |
| <i>G. Krátkodobý finanční majetek (15+16)</i>         | <i>296</i>    | <i>0</i>     | <i>296</i>    |
| 15. Peníze  | 180           | 0            | 180           |
| 16. Účty v bankách                                    | 116           | 0            | 116           |
| <b>III. Časové rozlišení (17)</b>                     | <b>301</b>    | <b>0</b>     | <b>301</b>    |
| 17. Náklady příštích období                           | 301           | 0            | 301           |

Zdroj: Vlastní zpracování

Data v tabulce jsou pro přehlednost členěna do úrovní:

- I – III – Hlavní součtované složky aktiv

- A – G – Součtované složky aktiv podřízené hlavním součtovaným složkám
- 1 – 17 – Jednotlivé nenulové složky aktiv

Aktiva v plné podobě zobrazená za období 2006 – 2010 jsou obsahem příloh P I a P II. Data v této příloze pak slouží pro finanční analýzu.

Nyní jsou tedy provedeny korekce na straně aktiv, zbývá převést jejich strukturu tak, aby odpovídala 4. direktivě EU. Pro převod použijí vzor A, který uvádí KOVANICOVÁ v publikaci Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům (2004). Položky aktiv z rozvahy sestavené dle české legislativy pak je třeba převést dle zmíněného vzoru A.

V rozvaze jsou pak aktiva dle vzoru A členěna do následujících oddílů:

#### **A. Upsaný nesplacený kapitál**

Jde o dosud nesplacený a splatný upsaný kapitál

#### **B. Stálá aktiva**

Položky stálých aktiv se součtují za aktiva nehmotná, hmotná a finanční.

#### **C. Krátkodobá aktiva**

Oběžná aktiva se v rozvaze součtují za zásoby, pohledávky krátkodobé a dlouhodobé, finanční majetek a peněžní prostředky v pokladnách a na bankovních účtech.

#### **D. Předplacené náklady a předjímané příjmy**

Jedná se o účty časového rozlišení.

Tabulka s rozvahou sestavenou ve struktuře odpovídající 4. direktivě je zobrazena na další straně.

Tab. 35 Rozvaha – AKTIVA dle 4. direktivy EU (v tis. Kč)

| AKTIVA dle IFRS                             | 2010          | AKTIVA dle české legislativy                         |
|---|---------------|--|
| <b>AKTIVA CELKEM (B+C+D)</b>                | <b>55 389</b> |  |
| <b>B. Stálá aktiva (1+2+3+4+5+6+7)</b>      | <b>42 018</b> |  |
| 1. Software                                 | 95            | Software   |
| 2. Pozemky a stavby                         | 26 055        | Pozemky, Stavby                                      |
| 3. Stroje a technická zařízení              | 3 790         | Sam. movité věci a soubory movitých věcí             |
| 4. Jiná zařízení                            | 5 453         | Jiný dlouhodobý hmotný majetek                       |
| 5. Nedokončená hmotná aktiva                | 5 943         | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek                |
| 6. Poskytnuté zálohy                        | 2             | Dlouhodobé poskytnuté zálohy                         |
| 7. Podíly v podnicích ve skupině            | 680           | Podíly pod podstatným vlivem                         |
| <b>C. Krátkodobá aktiva (8+9+10+11)</b>     | <b>13 070</b> |  |
| 8. Zboží                                    | 2 761         | Zboží  |
| 9. Dlužníci z obchodního styku (krátkodobé) | 9 467         | Pohledávky z obchodních vztahů, Dohadné účty aktivní |
| 10. Jiní dlužníci                           | 546           | Stát, krátkodobé poskytnuté zálohy, Jiné pohledávky  |
| 11. Vklady u peněžních ústavů, hotovost     | 296           | Účty v bankách, peníze                               |
| <b>D. Předplacené náklady</b>               | <b>301</b>    | <b>Náklady příštích období</b>                       |

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní máme provedeny změny v hodnotách obsažených v aktivech a stranu aktiv transformovanou dle požadavků IAS/IFRS, v další kapitole budou popsány úpravy strany pasiv.

## 6.5 Transformace bilance – Pasiva

Pasivní strana bilance zobrazuje zdroje financování podniku, které mohou být vlastní a cizí. Vlastními zdroji mohou být vklady společníků, fondy tvořené ze zisku a zisk, resp. výsledek hospodaření, který může být zisk nebo ztráta. Pasiva mohou potenciálnímu investorovi, čili uživateli účetní závěrky, dát informace o finanční stabilitě podniku, díky struktuře vlastních a cizích zdrojů.

Celková pasiva se samozřejmě rovnají celkovým aktivům, čili jde o hodnotu 51 317 tis. Kč. Vlastní zdroje činí 13 634 tis. Kč, což je cca ¼ celkovým pasiv, cizí zdroje pak představují zbylou část, tedy 37 683 tis. Kč.

### 6.5.1 Vlastní zdroje

Vlastní zdroje podniku jsou reprezentovány základním kapitálem, rezervními fondy a kapitálovými fondy, hospodářským výsledkem z minulých let a hospodářským výsledkem z běžného období. V následující tabulce bude znázorněn vliv transformace na základní součtované položky pasiv, které budou blíže odůvodněny v podřízených kapitolách.

Tab. 36 Základní položky vlastního kapitálu (v tis. Kč)

| PASIVA                                  | 2010          | Změna        | 2010 dle IFRS |
|---|---------------|--------------|---------------|
| <b>Vlastní kapitál (1+2+3+4+5)</b>      | <b>13 634</b> | <b>1 588</b> | <b>15 222</b> |
| 1. Základní kapitál                     | 400           | 0            | 400           |
| 2. Kapitálové fondy                     | 5 820         | 1 476        | 7 296         |
| 3. Rezervní fondy a fondy ze zisku      | 339           | 0            | 339           |
| 4. Výsledek hospodaření z minulých let  | 5 136         | 30           | 5 166         |
| 5. Výsledek hospodaření za běžné období | 1 939         | 82           | 2 021         |

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 6.5.1.1 Základní kapitál

Základní kapitál byl v roce 2008 navýšen z minimální povinné hodnoty 200 tis. Kč na 400 tis. Kč, jinak nedoznal žádných změn a tvoří na pasivech mizivý podíl – 0,78 %.

#### Změna při transformaci:

Nedojde ke změnám

#### 6.5.1.2 Rezervní a kapitálové fondy, nerozdělený zisk

V oddílu kapitálových fondů je jediná využitá položka Ostatní kapitálové fondy byly navýšovány v roce 2009 na 5 000 tis. Kč a v roce 2010 na 5 820 tis. Kč. V rezervních fondech využit samozřejmě zákonný rezervní fond ve výši 339 tis. Kč. Zůstatek nerozděleného zisku z minulých let činí 5 136 tis. Kč. Jeho výše se v rámci transformace musí zvýšit o částku oprávek z přecenění budovy. Celková výše této části pasiv je 11 295 tis. Kč, což tvoří cca 83 % vlastního kapitálu, podíl na celkovovém kapitálu mají ovšem nerozdělený zisk, rezervní a kapitálové fondy méně než čtvrtinový.

### 1. Vliv přecenění budovy vlastní kapitál

Nově bude v rámci přecenění budovy datového centra provedeného v kapitole 5.2.2 *Přecenění budovy na fair value* využit účet Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků jako fond z přecenění, dále je potřeba navýšit nerozdělený zisk o výši opravy oprávek a výsledek hospodaření o odpisy.

#### Změna při transformaci:

Tab. 37 Vliv zakomponování přecenění budovy na položky pasiv (v tis. Kč)

| Položka   | 2010  | Změna | IFRS  |
|---|-------|-------|-------|
| Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků | -     | 1 476 | 1 176 |
| Nerozdělený zisk minulých let                   | 5 136 | 30    | 5 166 |
| Výsledek hospodaření                            | 1 939 | -510  | 1 429 |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 2. Vliv uznání leasingového majetku

Po uznání automobilů pořízených na finanční leasing je nutné brát v úvahu náklady, které z tohoto titulu vzniknou. Půjde o odpisy aktiv ve výši 240 tis. Kč, navýšení závazků o odložený daňový závazek, který vznikne kvůli přechodnému rozdílu mezi účetní hodnotou aktiv a daňovou základnou ve výši 230 tis. Kč a k závazkům ještě přičteme nákladové úroky ve výši 218 tis. Kč. Ve vlastním kapitálu půjde o změny ve výsledku hospodaření. Celkový vliv leasingu na výkazy je uveden v kapitole 5.2.1 *Finanční leasing*, ze které plynou tyto výsledky. Další vliv má, kromě již uvedených efektů na aktiva a vlastní kapitál, ještě na cizí kapitál, viz dále.

Tab. 38 Vliv odpisů leasingového majetku na položky pasiv (v tis. Kč)

| Položka              | 2010  | Změna | IFRS  |
|----------------------|-------|-------|-------|
| Výsledek hospodaření | 1 939 | -688  | 1 251 |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3. Vliv uznání drobného majetku

Na straně aktiv drobný majetek navýšil aktiva, v pasivech dojde k vyrovnání tím, že musí být výše tohoto majetku vyjmuta z nákladů a náklady musejí být navýšeny o odpisy, takže

bude ovlivněn výsledek hospodaření. Částka odpisů je 395 tis. Kč, tato sníží výsledek hospodaření a částka zrušených nákladů je 1 950 tis. Kč, která navýší výsledek hospodaření.

Tab. 39 Vliv odpisů leasingového majetku na položky pasiv (v tis. Kč)

| Položka              | 2010  | Změna | IFRS  |
|----------------------|-------|-------|-------|
| Výsledek hospodaření | 1 939 | 1 555 | 3 494 |

Zdroj: Vlastní zpracování

## 6.5.2 Cizí zdroje

Cizí zdroje představují dvě nejzákladnější skupiny, a sice závazky a rezervy. Závazky dále můžeme rozčlenit na dlouhodobé, krátkodobé a bankovní úvěry. Cizí zdroje představují takřka  $\frac{3}{4}$  celkového cizího kapitálu. Dvoutřetinový podíl mají pak na cizím kapitálu bankovní úvěry.

### 6.5.2.1 Rezervy

Společnost XY, s. r. o. vytvořila rezervu 1 900 tis. Kč na opravu vlastní nemovitosti, ve které společnost sídlí. Tato rezerva byla tvořená ve dvou letech, vždy po 950 tis. Kč. Čerpání této rezervy proběhne v průběhu roku 2011.

#### Změna při transformaci:

Nedojde ke změnám, vznik rezervy odpovídá IFRS. Sice ještě není uzavřena smlouva se zhotovitelem stavebních úprav budovy, půjde ale o rezervu na mimosmluvní závazek, který vznikl na základě dohody s obcí.

### 6.5.2.2 Dlouhodobé závazky

Ve skupině dlouhodobých závazků společnost nevykazuje žádné hodnoty. Pro naplnění požadavků účetních výkazů dle IFRS je toto však nevyhovující stav, protože v rámci transformace jsou zjištěny skutečnosti, které vyžadují dlouhodobé závazky vykázat.

#### 1. Závazky z obchodních vztahů

Dlouhodobé závazky je třeba navýšit o budoucí splátky leasingu na automobily za rok 2012. Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů budou navýšeny o 1 033 tis. Kč.

**Změna při transformaci:**

Tab. 40 Vliv leasingu na dlouhodobé závazky z obchodních vztahů (v tis. Kč)

| Položka                     | 2010 | Změna | IFRS  |
|-----------------------------|------|-------|-------|
| Závazky z obchodních vztahů | 0    | 1 033 | 1 033 |

Zdroj: Vlastní zpracování

**6.5.2.3 Krátkodobé závazky**

Téměř celou výši krátkodobých závazků tvoří závazky z obchodních vztahů. Jedná se o 11 115 tis. Kč, což činí necelých 22 % celkových pasiv. Jedná se především o závazky vůči dodavatelům umožňujících poskytování telekomunikačních služeb (poskytovat internet, televizní vysílání).

**1. Dohadné účty pasivní**

Společnosti XY někteří dodavatelé také fakturují své služby mimo běžné období a z toho titulu vznikají dohadné účty pasivní. Vznikají tedy nevyfakturované služby, které společnost dle české legislativy XY účtuje na vrub dohadných účtů pasivních. IFRS ovšem použití tohoto účtu nepřipouští, proto zůstatek dohadných účtů pasivních je třeba převést do závazků z obchodních vztahů (stejně jako pro pohledávky doporučuji pro evidenci těchto závazků zavést analytický účet).

**Změna při transformaci:**

Tab. 41 Vliv zrušení dohadných účtů pasivních (v tis. Kč)

| Položka                     | 2010   | Změna | IFRS   |
|-----------------------------|--------|-------|--------|
| Dohadné účty pasivní        | 27     | -27   | 0      |
| Závazky z obchodních vztahů | 10 198 | 27    | 10 225 |

Zdroj: Vlastní zpracování

**2. Závazky z obchodních vztahů**

Jak je uvedeno výše, závazky z obchodních vztahů je nutné navýšit o hodnotu zrušených dohadných účtů pasivních. Krátkodobé závazky je ještě třeba navýšit o splátky leasingu na automobily za rok 2010. Krátkodobé závazky z obchodních vztahů budou navýšeny o 635 tis. Kč.

Tab. 42 Vliv leasingu na krátkodobé závazky z obchodních vztahů (v tis. Kč)

| Položka                     | 2010   | Změna | IFRS   |
|-----------------------------|--------|-------|--------|
| Závazky z obchodních vztahů | 10 687 | 635   | 11 322 |

Zdroj: Vlastní zpracování

### Změna při transformaci:

#### 3. Odložený daňový závazek

Po přecenění budovy vzniká odložený daňový závazek ve výši 286 tis. Kč. Dále také vzniká odložený daňový závazek díky uznání automobilů pořízených na leasing a jejich odpisů. Dle české legislativy se aktiva pořízená z leasingu neodepisují, protože nejsou v majetku podniku a dle IAS 17 ano, vzniká další odložený daňový závazek, a sice ve výši 230 tis. Kč. Dále pak vzniká odložený daňový závazek po přeúčtování drobného majetku ze spotřeby do majetku ve výši 300 tis. Kč. Celkově tedy vzniká odložený daňový závazek ve výši 816 tis. Kč.

Tab. 43 Vliv přecenění budovy a uznání leasingu na odloženou daň (v tis. Kč)

| Položka                 | 2010 | Změna | IFRS |
|-------------------------|------|-------|------|
| Odložený daňový závazek | -    | 816   | 816  |

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 6.5.2.4 Bankovní úvěry

Bankovní úvěry představují téměř polovinu zdrojů, jde o 24 007 tis. Kč.

### Změna při transformaci:

Nedojde ke změnám.

#### 6.5.3 Časové rozlišení

Na straně pasiv nejsou účty časového rozlišení využity.

#### 6.5.4 Sestavení bilance - PASIVA

Souhrnně bude tedy pasiva strana rozvahy mít podobu zobrazenou v následující tabulce.

Data v tabulce jsou pro přehlednost členěna do úrovní:



- I – II – Hlavní součtované složky aktiv
- A – CH – Součtované složky aktiv podřízené hlavním součtovaným složkám
- 1 – 17 – Jednotlivé nenulové složky aktiv

Tab. 44 Rozvaha – upravená PASIVA bez nulových položek (v tis. Kč)

| PASIVA   | 2010          | Změna        | IFRS          |
|--|---------------|--------------|---------------|
| <b>PASIVA CELKEM (I+II)</b>                            | <b>51 317</b> | <b>4 072</b> | <b>55 389</b> |
| <b>I. Vlastní kapitál (A+B+C+D+E)</b>                  | <b>13 634</b> | <b>1 588</b> | <b>15 222</b> |
| <i>A. Základní kapitál (1)</i>                         | <i>400</i>    | <i>0</i>     | <i>400</i>    |
| 1. Základní kapitál                                    | 400           | 0            | 400           |
| <i>B. Kapitálové fondy (2+3)</i>                       | <i>5 820</i>  | <i>1 476</i> | <i>7 296</i>  |
| 2. Ostatní kapitálové fondy                            | 5 820         | 0            | 5 820         |
| 3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků     | 0             | 1 476        | 1 476         |
| <i>C. Rezervní fondy a ost. fondy ze zisku (4)</i>     | <i>339</i>    | <i>0</i>     | <i>339</i>    |
| 4. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond            | 339           | 0            | 339           |
| <i>D. Výsledek hospodaření minulých (5)</i>            | <i>5 136</i>  | <i>30</i>    | <i>5 166</i>  |
| 5. Nerozdělený zisk minulých let                       | 5 136         | 30           | 5 166         |
| <i>E. Výsledek hospodaření běžného účetního období</i> | <i>1 939</i>  | <i>82</i>    | <i>2 021</i>  |
| <b>II. Cizí zdroje (F+G+H+CH)</b>                      | <b>37 683</b> | <b>2 584</b> | <b>40 167</b> |
| <i>F. Rezervy (6)</i>                                  | <i>1 900</i>  | <i>0</i>     | <i>1 900</i>  |
| 6. Rezervy podle zvláštních právních předpisů          | 1 900         | 0            | 1 900         |
| <i>G. Dlouhodobé závazky (7+8+9)</i>                   | <i>300</i>    | <i>1 849</i> | <i>2 149</i>  |
| 7. Závazky z obchodních vztahů                         | 0             | 1 033        | 1 033         |
| 8. Závazky - ovládající a řídicí osoba                 | 300           | 0            | 300           |
| 9. Odložený daňový závazek                             | 0             | 516          | 516           |
| <i>H. Krátkodobé závazky (10+11+12+13+14)</i>          | <i>11 476</i> | <i>635</i>   | <i>12 111</i> |
| 10. Závazky z obchodních vztahů                        | 10 687        | 662          | 11 349        |
| 11. Závazky k zaměstnancům                             | 209           | 0            | 209           |
| 12. Závazky za SP a ZP                                 | 81            | 0            | 81            |
| 13. Stát – daňové závazky a dotace                     | 54            | 0            | 54            |
| 14. Dohadné účty pasivní                               | 27            | -27          | 0             |
| <i>CH. Bankovní úvěry a výpomoci (15+16+17)</i>        | <i>24 007</i> | <i>0</i>     | <i>24 007</i> |
| 15. Bankovní úvěry dlouhodobé                          | 21 391        | 0            | 21 391        |
| 16. Krátkodobé bankovní úvěry                          | 2 615         | 0            | 2 615         |
| 17. Krátkodobé finanční výpomoci                       | 1             | 0            | 1             |

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní jsou tedy provedeny korekce jak na straně aktiv, tak i na straně pasiv, struktura aktiv již byla převedena v kapitole 6.4.4 *Sestavení bilance - AKTIVA*, zbývá převést strukturu pasivní strany rozvahy tak, aby rovněž odpovídala 4. direktivě EU. Pro převod použijí opět vzor A, který uvádí KOVANICOVÁ v publikaci *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům* (2004). Položky pasiv sestavené dle české legislativy a upravené podle IFRS pak je třeba převést do výkazu rozvahy dle zmíněného vzoru A. Zatímco u aktivní strany rozvahy nedošlo k výrazným změnám ve struktuře, členění pasivní strany je pak výrazně odlišeno. Zatímco dle českých pravidel je pasivní strana členěna nejprve na zdroje vlastní a pak na zdroje cizí, pro výkaznictví dle IFRS je spíše určující, zda zdroj je krátkodobý či dlouhodobý. Pasiva jsou dle vzoru A členěna do oddílů:

#### **A. Kapitál a rezervní fondy**

Tento oddíl pasiv slouží vykázání základního kapitálu, fondů z přecenění, rezervních fondů, emisního ážia, výsledku hospodaření z období minulých a období běžného.

#### **B. Rezervy na závazky a na poplatky**

V Oddílu B se vykazují rezervy na závazky, daně a jiné rezervy. Nelze ovšem vykazovat rezervy na ztráty.

#### **C. Věřitelé**

Do této skupiny pasiv řadíme všechny závazky společnosti. Tyto závazky je třeba v rozvaze členit na krátkodobé a dlouhodobé.

#### **D. Předjímané výdaje a odložené výnosy**

Tento oddíl je věnován časovému rozlišení.

Transformovaná strana pasiv je zobrazena v tabulce na další stránce.

Tab. 45 Rozvaha – PASIVA dle 4. direktivu EU – vzor A (v tis. Kč)

| PASIVA dle IFRS                                | 2010          | PASIVA dle české legislativy               |
|--|---------------|--|
| <b>PASIVA CELKEM (A+B+C)</b>                   | <b>55 389</b> |  |
| <b>A. Kapitál a rezervní fondy (1+2+3+4+5)</b> | <b>15 222</b> |  |
| 1. Základní kapitál                            | 400           | Základní kapitál                           |
| 2. Fond z přecenění                            | 1 476         | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku      |
| 3. Rezervní fondy                              | 6 159         | Kapitálové fondy, zákonný rezervní fond    |
| 4. Zisk minulých období                        | 5 166         | Výsledek hospodaření minulých let          |
| 5. Zisk za běžné období                        | 2 021         | Výsledek hospodaření běžného období        |
| <b>B. Rezervy na závazky a poplatky (1)</b>    | <b>1 900</b>  |  |
| 6. Rezerva na opravy                           | 1 900         | Rezervy podle zvláštních právních předpisů |
| <b>C. Věřitelé (7+8+9+10+11+12+13)</b>         | <b>38 267</b> |  |
| 7. Bankovní úvěry dlouhodobé                   | 21 391        | Bankovní úvěry dlouhodobé                  |
| 8. Bankovní úvěry krátkodobé                   | 2 616         | Krátkodobé bankovní úvěry a fin. výpomoci  |
| 9. Závazky z obch. vztahů dlouhodobé           | 1 333         | Závazky z obchodních vztahů dlouhodobé     |
| 10. Závazky z obch. vztahů krátkodobé          | 11 349        | Závazky z obchodních vztahů krátkodobé     |
| 11. Závazky vůči podnikům ve skupině           | 300           | Závazky - ovládající a řídicí osoba        |
| 12. Odložený daňový závazek                    | 516           | Odložený daňový závazek                    |
| 13. Jiné závazky                               | 762           | Zaměstnanci, stát, další závazky           |

Zdroj: Vlastní zpracování

## 6.6 Transformace výkazu zisku a ztráty

Po transformaci rozvahy je třeba provést transformaci výkazu zisku a ztráty. Zdrojová data jsou zpracována v předchozí části projektu, nyní tedy změny vyplývající z těchto dat promítneme do výkazu sestaveného dle českých pravidel a poté tento výkaz bude transformován tak, aby odpovídal IFRS stejným způsobem, jak byl převod proveden v kapitolách pracujících s aktivní stranou rozvahy (*kap. 6.4 Transformace bilance – Aktiva*) a pasivní stranou rozvahy (*kap. 6.5 Transformace bilance – Pasiva*). Z předchozích bodů transformace plyne jasné východisko, že na straně výnosů nedojde k žádným změnám, ovlivněny jsou pouze náklady a to tak, že dochází k jejich navýšení o 1 198 tis. Kč, čímž ukrojí z výsledku hospodaření téměř dvě třetiny. Ovšem díky přesunu drobného majetku z nákladů do aktiv se takto zvýšené náklady sníží o 1 975 tis. Kč a zisk běžného období bude v konečném důsledku navýšen o 82 tis. Kč po zdanění. Strukturu českého výkazu zisku a ztráty nastíní následující tabulka, která sumarizuje položky výnosů za provozní výnosy, finanční výnosy

a mimořádné výnosy, stejně tak zobrazuje i součty za náklady provozní, finanční a mimořádné (bez vlivu odložené daně).

Tab. 46 Výsledovka – změny ve struktuře nákladů a výnosů (v tis. Kč)

| Struktura výsledovky                                 | 2010          | Změna       | IFRS          |
|--|---------------|-------------|---------------|
| <b>I. VÝNOSY CELKEM (1+4+7)</b>                      | <b>59 757</b> | <b>0</b>    | <b>59 757</b> |
| <b>II. NÁKLADY CELKEM (2+5+8)</b>                    | <b>57 322</b> | <b>-898</b> | <b>56 424</b> |
| <b>ROZDÍL MEZI CELKOVÝMI NÁKLADY A VÝNOSY (I-II)</b> | <b>2 435</b>  | <b>898</b>  | <b>3 333</b>  |
| 1. Provozní výnosy                                   | 56 433        | 0           | 56 433        |
| 2. Provozní náklady                                  | 54 654        | -1 116      | 53 538        |
| 3. Provozní výsledek hospodaření (1-2)               | 1 779         | 1 116       | 2 895         |
| 4. Finanční výnosy                                   | 3 324         | 0           | 3 324         |
| 5. Finanční náklady                                  | 2 668         | 218         | 2 886         |
| 6. Finanční výsledek hospodaření (4-5)               | 656           | -218        | 438           |
| 7. Mimořádné výnosy                                  | 0             | 0           | 0             |
| 8. Mimořádné náklady                                 | 0             | 0           | 0             |
| 9. Mimořádný výsledek hospodaření (7-8)              | 0             | 0           | 0             |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 6.6.1 Transformace výkazu zisku a ztráty – VÝNOSY

Pro potřeby společnosti XY, s. r. o. nedojde k žádné úpravě na straně výnosů, takže jejich struktura zůstává nezměněna. Budeme-li vycházet z Tab. 46 Výsledovka – změny ve struktuře nákladů a výnosů (v tis. Kč), je struktura výnosů následující:

Tab. 47 Výsledovka – změny ve struktuře výnosů (v tis. Kč)

| Struktura výsledovky         | 2010          | Změna    | IFRS          |
|------------------------------|---------------|----------|---------------|
| <b>VÝNOSY CELKEM (1+2+3)</b> | <b>59 757</b> | <b>0</b> | <b>59 757</b> |
| 1. Provozní výnosy           | 56 433        | 0        | 56 433        |
| 2. Finanční výnosy           | 3 324         | 0        | 3 324         |
| 3. Mimořádné výnosy          | 0             | 0        | 0             |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 6.6.2 Transformace výkazu zisku a ztráty – NÁKLADY

Změny v nákladech se projeví po uznání nákladů na základě IFRS vlivem uznání leasingového majetku a přecenění budovy. Jde o změny u odpisů, nákladových úroků a vznik odloženého daňového závazku. Níže budou změny v nákladech znázorněny konkrétními příklady, které plynou z předchozích částí projektu transformace účetní závěrky. Následující tabulka vychází z *Tab. 46 Výsledovka – změny ve struktuře nákladů a výnosů (v tis. Kč)*, navíc je do ní zařazena odložená daň a zobrazuje nejprve nákladovou strukturu.

Tab. 48 Výsledovka – změny ve struktuře nákladů (v tis. Kč)

| Struktura výsledovky          | 2010          | Změna       | IFRS          |
|-------------------------------|---------------|-------------|---------------|
| <b>NÁKLADY CELKEM (1+2+3)</b> | <b>57 322</b> | <b>-898</b> | <b>56 424</b> |
| 1. Provozní náklady           | 54 654        | -1 116      | 53 538        |
| 2. Finanční náklady           | 2 668         | 218         | 2 886         |
| 3. Mimořádné náklady          | 0             | 0           | 0             |

*Zdroj: Vlastní zpracování*

V následujících podkapitolách jsou zobrazena podkladová data pro změny v nákladech společnosti XY, s. r. o. Jak již bylo uvedeno, jedná se o navýšení nákladů na odpisy dlouhodobého majetku, nákladových úroků a vzniku odložené daně.

#### 6.6.2.1 Odpisy dlouhodobého majetku

Odpisy dlouhodobého majetku je potřeba upravit jednak o vliv uznání majetku pořízeného na finanční leasing, ale také je třeba přiúčtovat odpisy vzniklé z přecenění budovy datového centra. V následující tabulce připomenu navýšení odpisů. Z titulu finančního leasingu se odpisy navyšují o 240 tis. Kč, přecenění budovy zapříčiní navýšení odpisu dlouhodobého majetku o 224 tis. Kč. Náklady na odpisy majetku se tak zvýší o necelých 12 % o 464 tis. Kč. Dále pak je třeba odepisovat drobný majetek, který byl účtován do spotřeby, ale v rámci transformace výkazů dle IFRS je třeba tento majetek zařadit a začít odepisovat. Částka odpisu je 395 tis. Kč. Celkově budou tedy odpisové náklady navýšeny o 859 tis. Kč, což tvoří nárůst o 24,61 %.

Tab. 49 Změny v odpisech (v tis. Kč)

| Položka | 2010  | Změna | IFRS  |
|---------|-------|-------|-------|
| Odpisy  | 3 975 | 859   | 4 834 |

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 6.6.2.2 Nákladové úroky

Položku nákladových úroků navyšuje uznání majetku pořízeného na finanční leasing. Na základě leasingové smlouvy pak podniku vznikají úrokové náklady, které je potřeba promítnout upravené výsledovky.

Tab. 50 Změny v nákladových úrocích (v tis. Kč)

| Položka         | 2010  | Změna | IFRS  |
|-----------------|-------|-------|-------|
| Nákladové úroky | 1 092 | 218   | 1 310 |

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 6.6.2.3 Drobný majetek

Společnost XY, s. r. o. majetek s pořizovací cenou do 40 tis. Kč účtuje přímo do spotřeby, vyjma koncových zařízení, která jsou umístěna u klientů (set top boxy, routery) a jsou zařazena v majetku. Přímo do spotřeby se účtuje o výpočetní technice, nábytku, vybavení prodejny. Tuto částku spotřeby je nutné vyjmout ze spotřeby a zařadit do majetku.

Tab. 51 Vliv přeúčtování drobného majetku (v tis. Kč)

| Položka                      | 2010  | Změna  | IFRS  |
|------------------------------|-------|--------|-------|
| Spotřeba materiálu a energie | 4 277 | -1 975 | 2 302 |
| Odpisy                       | 3 975 | 395    | 4 370 |

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 6.6.2.4 Daň příjmů za běžnou činnost – odložená

Odložená daň (resp. odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek) vzniká na základě přechodných rozdílů zjištěných dle závazkově rozvahové metody, kdy se porovnává daňová základna s účetní zůstatkovou hodnotou. Uznání leasingového majetku zvyšuje odloženou daň o 230 tis. Kč a přeceněná budova ji zvyšuje o 286 tis. Kč. Další

zvýšení této nákladové položky zapříčiní přeúčtování drobného majetku z nákladů do dlouhodobého majetku. Po úpravách spojených s touto změnou vznikne odložený daňový závazek ve výši 300 tis. Kč. Celkem tedy dojde k navýšení hodnoty nákladů na odloženou daň o 816 tis. Kč.

Tab. 52 Změny v odložené dani (v tis. Kč)

| Položka      | 2010 | Změna | IFRS |
|--------------|------|-------|------|
| Odložená daň | 0    | 816   | 816  |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 6.6.3 Transformace výkazu zisku a ztráty – výsledek hospodaření za běžnou činnost

Vlivem výše uvedených změn v nákladech pak dochází k podstatnému snížení výsledku hospodaření za běžnou činnost. Navýšení odpisů dlouhodobého majetku sníží výsledek hospodaření o 464 tis. Kč, nákladové úroky z finančního leasingu o 218 tis. Kč a odložená daň o 516 tis. Kč, celkem dochází ke snížení výsledku o 1 198 tis. Kč. Tento propad redukuje uznání drobného dlouhodobého majetku, který náklady zase sníží o 1 950 tis. Kč, po navýšení odpisů o 395 tis. Kč a odložená daně na 816 tis. Kč se výsledek hospodaření za běžnou činnost zvýší o 4,23 % na 2 021 tis. Kč.

Tab. 53 Změny ve výsledku hospodaření za běžnou činnost (v tis. Kč)

| Položka                                | 2010  | Změna | IFRS  |
|--|-------|-------|-------|
| Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 1 939 | 82    | 2 021 |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 6.6.4 Sestavení výkazu zisku a ztráty

Souhrnně bude tedy pasiva strana rozvahy mít podobu zobrazenou v následující tabulce.

Data v tabulce jsou pro přehlednost členěna do úrovní:

- I – V – Hlavní součtované složky nákladů a výnosů
- A – M – Součtované složky nákladů a výnosů podřízené hlavním součtovaným složkám
- 1 – 12 – Jednotlivé nenulové složky nákladů a výnosů

Tab. 54 Výsledovka – upravená bez nulových položek (v tis. Kč)

| TEXT   | 2010          | Změna         | IFRS          |
|--|---------------|---------------|---------------|
| 1. Tržby za prodej zboží   | 31 326        | 0             | 31 326        |
| 2. Náklady vynaložené na prodané zboží                                     | 27 421        | 0             | 27 421        |
| <b>A. Obchodní marže (1-2)</b>   | <b>3 905</b>  | <b>0</b>      | <b>3 905</b>  |
| <b>B. Výkony (4+5)</b>   | <b>25 041</b> | <b>0</b>      | <b>25 041</b> |
| 4. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb                              | 24 984        | 0             | 24 984        |
| 5. Aktivace  | 57            | 0             | 57            |
| <b>C. Výkonová spotřeba (6+7)</b>  | <b>18 351</b> | <b>-1 975</b> | <b>16 376</b> |
| 6. Spotřeba materiálu a energie  | 4 277         | -1 975        | 2 302         |
| 7. Služby  | 14 074        | 0             | 14 074        |
| <b>D. Přidaná hodnota (A+B-C)</b>  | <b>10 595</b> | <b>1 975</b>  | <b>12 570</b> |
| <b>E. Osobní náklady (8+9+10)</b>  | <b>3 214</b>  | <b>0</b>      | <b>3 214</b>  |
| 8. Mzdové náklady  | 2 501         | 0             | 2 501         |
| 9. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění                   | 709           | 0             | 709           |
| 10. Sociální náklady   | 4             | 0             | 4             |
| <b>F. Daně a poplatky</b>  | <b>458</b>    | <b>0</b>      | <b>458</b>    |
| <b>G. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku</b>                | <b>3 975</b>  | <b>859</b>    | <b>4 834</b>  |
| <b>H. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti</b>        | <b>950</b>    | <b>0</b>      | <b>950</b>    |
| <b>CH. Ostatní provozní výnosy</b>   | <b>66</b>     | <b>0</b>      | <b>66</b>     |
| <b>I. Ostatní provozní náklady</b>   | <b>285</b>    | <b>0</b>      | <b>285</b>    |
| <b>I. Provozní výsledek hospodaření (D-E-F-G-H+CH-I)</b>                   | <b>1 779</b>  | <b>1 116</b>  | <b>2 895</b>  |
| <b>J. Výnosové úroky</b>   | <b>4</b>      | <b>0</b>      | <b>4</b>      |
| <b>K. Nákladové úroky</b>  | <b>1 092</b>  | <b>218</b>    | <b>1 310</b>  |
| <b>L. Ostatní finanční výnosy</b>  | <b>3 320</b>  | <b>0</b>      | <b>3 320</b>  |
| <b>M. Ostatní finanční náklady</b>   | <b>1 576</b>  | <b>0</b>      | <b>1 576</b>  |
| <b>II. Finanční výsledek hospodaření (J+L-K-M)</b>                         | <b>656</b>    | <b>-218</b>   | <b>438</b>    |
| <b>III. Daň z příjmů za běžnou činnost (11+12)</b>                         | <b>496</b>    | <b>816</b>    | <b>1 312</b>  |
| 11. Splatná  | 496           | 0             | 496           |
| 12. Odložená   | 0             | 816           | 816           |
| <b>IV. Výsledek hospodaření za běžnou činnost za období (I + II - III)</b> | <b>1 939</b>  | <b>82</b>     | <b>2 021</b>  |
| <b>V. Výsledek hospodaření před zdaněním (IV + III)</b>                    | <b>2 435</b>  | <b>898</b>    | <b>3 333</b>  |

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní jsou ve výsledovce provedeny korekce, zbývá převést strukturu výkazu tak, aby výsledovka odpovídala 4. direktivě EU. Pro převod použiji vzor A, který uvádí KOVANICOVÁ v publikaci Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům (2004).



Tab. 55 Výsledovka dle 4. direktivu EU – vzor A (v tis. Kč)

| VÝNOSY dle IFRS                           | 2010          | VÝNOSY dle české legislativy                  |
|---|---------------|---|
| 1. Tržby z prodeje zboží a služeb         | 56 357        | Tržby za zboží a výkony                       |
| 2. Ostatní provozní výnosy                | 66            | Ostatní provozní výnosy                       |
| <b>A. VÝNOSY provozní (1+2)</b>           | <b>56 423</b> |   |
| 3. Výnosové úroky                         | 4             | Výnosové úroky                                |
| 4. Ostatní finanční výnosy                | 3 320         | Ostatní finanční výnosy                       |
| <b>B. VÝNOSY finanční</b>                 | <b>3 324</b>  |   |
| <b>I. VÝNOSY Celkem (A+B)</b>             | <b>59 757</b> |   |
| NÁKLADY dle IFRS                          | 2010          | NÁKLADY dle české legislativy                 |
| 5. Náklady na prodané zboží               | 27 421        | Náklady vynaložené na prodané zboží           |
| 6. Výkonová spotřeba                      | 16 376        | Výkonová spotřeba                             |
| 7. Osobní náklady                         | 3 214         | Osobní náklady                                |
| 8. Daně, poplatky                         | 458           | Daně a poplatky                               |
| 9. Odpisy                                 | 4 834         | Odpisy dlouhodobého majetku                   |
| 10. Ostatní provozní náklady              | 1 235         | Ostatní provozní náklady                      |
| <b>C. NÁKLADY provozní (5+6+7+8+9+10)</b> | <b>53 538</b> |   |
| 11. Nákladové úroky                       | 1 310         | Nákladové úroky                               |
| 12. Ostatní finanční náklady              | 1 576         | Ostatní finanční náklady                      |
| <b>D. NÁKLADY finanční (11)</b>           | <b>2 886</b>  |   |
| <b>II. NÁKLADY celkem (C+D)</b>           | <b>56 424</b> |   |
| E. Daň                                    | 1312          | Daň splatná + odložená                        |
| <b>Zisk za běžnou činnost (I-II-E)</b>    | <b>2 021</b>  | <b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b> |

Zdroj: Vlastní zpracování

## 6.7 Výkaz změn vlastního kapitálu

Účelem tohoto výkazu je poskytnout informace o počátečním a konečném zůstatku účtů jednotlivých položek vlastního kapitálu a informace o transakcích, které měly vliv na strukturu vlastního kapitálu. Výkaz změn vlastního kapitálu společnost XY, s. r. o. ve své výroční zprávě nezveřejnila, proto je potřeba jej nejprve sestavit.

### 6.7.1 Sestavení výkazu změn vlastního kapitálu

Jako počátek roku 2010 budou použity hodnoty z rozvahy ze zůstatků roku 2009. Pro přírůstky a úbytky budou použity známé změny na účtech v položkách vlastního kapitálu. Po sestavení výkazu je třeba zkontrolovat, zda konečný zůstatek k 31. 12. 2010 ve výkazu změn vlastního kapitálu souhlasí s konečnými zůstatky v rozvaze.

Tab. 56 Výkaz změn ve vlastním kapitálu (v tis. Kč)

| Položka                             | 1. 1. 2010    | Přírůstky    | Úbytky   | 31. 12. 2010  |
|-------------------------------------|---------------|--------------|----------|---------------|
| Základní kapitál                    | 400           | 0            | 0        | 400           |
| Změny základního kapitálu           | 0             | 0            | 0        | 0             |
| Vlastní akcie                       | 0             | 0            | 0        | 0             |
| Emisní ážio                         | 0             | 0            | 0        | 0             |
| Ostatní kapitálové fondy            | 5 000         | 820          | 0        | 5 820         |
| Oceňovací rozdíly z přecenění       | 0             | 0            | 0        | 0             |
| Zákonný rezervní fond               | 189           | 150          | 0        | 339           |
| Neuhrazená ztrát z minulých let     | 0             | 0            | 0        | 0             |
| Nerozdělený zisk z minulých let     | 3 829         | 1 307        | 0        | 5 136         |
| Výsledek hospodaření běžného období | 1 498         | 441          | 0        | 1 939         |
| <b>Vlastní kapitál</b>              | <b>10 916</b> | <b>2 718</b> | <b>0</b> | <b>13 634</b> |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 6.7.2 Transformace výkazu změn vlastního kapitálu

Z dostupných informací použitých v rámci transformace rozvahy a výsledovky víme, že je potřeba promítnout do výkazu o změnách ve vlastním kapitálu další úpravy:

Tab. 57 Výkaz změn ve vlastním kapitálu dle IFRS (v tis. Kč)

| Položka                             | 1. 1. 2010    | Přírůstky    | Úbytky    | 31. 12. 2010  |
|-------------------------------------|---------------|--------------|-----------|---------------|
| Základní kapitál                    | 400           | 0            | 0         | 400           |
| Změny základního kapitálu           | 0             | 0            | 0         | 0             |
| Vlastní akcie                       | 0             | 0            | 0         | 0             |
| Emisní ážio                         | 0             | 0            | 0         | 0             |
| Ostatní kapitálové fondy            | 5 000         | 820          | 0         | 5 820         |
| Oceňovací rozdíly z přecenění       | 0             | 1 506        | 30        | 1 476         |
| Zákonný rezervní fond               | 189           | 150          | 0         | 339           |
| Neuhrazená ztrát z minulých let     | 0             | 0            | 0         | 0             |
| Nerozdělený zisk z minulých let     | 3 829         | 1 337        | 0         | 5 166         |
| Výsledek hospodaření běžného období | 1 498         | 523          | 0         | 2 021         |
| <b>Vlastní kapitál</b>              | <b>10 916</b> | <b>4 336</b> | <b>30</b> | <b>15 222</b> |

Zdroj: Vlastní zpracování

## 6.8 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích podnik také ve své závěrce nezveřejnil, není k dispozici a jak bylo naznačeno v teoretické části práci, tento výkaz ani není součástí tohoto projektu. Proto výkaz o peněžních tocích pro rok 2010 a upravený o změny, které by vznikly při převodu dle IFRS, vkládám do přílohy P VII.

## 6.9 Příloha

Samotné finanční výkazy, které byly doposud sestaveny a transformovány nenesou všechny informace, které uživatel účetní závěrky hledá. Aby měl ucelený pohled na věc, potřebuje dokument, který podá bližší informace, jinak by účetní výkazy mohly být jen hromadou čísel, ve kterých se uživatel účetní závěrky může ztratit. V příloze účetní závěrky by mělo být obsaženo vše, co jste doposud četli v této práci, tedy např. informace o oceňování, odpisech, struktuře kapitálu, leasingu, navíc další podrobnější členění položek rozvahy i výsledovky podle hlubších kritérií, která samotné výkazy nejsou schopny pojmut. Musí být také uvedeno, zda byly výkazy sestaveny tak, že odpovídají IAS/IFRS.

## 7 FINANČNÍ ANALÝZA A VLIV TRANSFORMACE NA FINANČNÍ UKAZATELE

Pro účely projektu transformace účetní závěrky byla doposud použita pouze data platná z roku 2010 a tato data byla transformována tak, aby odpovídala požadavkům IFRS. Nicméně použití pouze jednoho období je pro finanční analýzu irelevantní. Aby z finanční analýzy bylo možné vypočítat a vydedukovat komplexní závěry, je třeba pracovat s několika účetními obdobími, jak uvádí i KNÁPKOVÁ & PAVELKOVÁ (2009). Pro finanční analýzu společnosti XY, s. r. o. budou použity údaje vyplývající z účetních výkazů od roku 2007 do roku 2010, takže máme k dispozici data od roku 2006. V ideálním případě se údaje vyplynoucí z finanční analýzy srovnávají s podobně zaměřeným podnikem nebo s odvětvím zaměřeným na stejnou nebo podobnou činnost. Vzhledem k tomu, že pro účely této diplomové práce je třeba znát pouze dopad transformace účetních výkazů dle IFRS na ukazatele finanční analýzy, nebudu provádět žádné srovnání s odvětvím, to by bylo nad rámec cíle této práce. Srovnání budu provádět pouze mezi výsledky před a po transformaci.

### 7.1 Horizontální rozbor

Smysl horizontálního rozboru je popsán v kapitole 3.2 *Horizontální a vertikální rozbor*. Při horizontálním rozboru sledujeme vývoj položek rozvahy analyzovaného podniku v čase a jejich procentní změny. V *Tab. 58* níže je znázorněn vývoj položek rozvahy od roku 2006. Pro srovnání jsou uvedeny sloupce vyjadřující procentní změny oproti stavu před transformací a oproti období 2009. Dle vývoje můžeme spolehlivě usoudit, že společnost XY, s. r. o. rychle a dynamicky roste, mohutně investuje do dlouhodobého majetku a navyšuje své zisky. Investicemi do budov, které byly popsány výše např. v kap. 5.2 *Podklady pro transformaci* a také investicemi do optické sítě, přírůstku 4 000 odběratelů telekomunikačních služeb byla za 5 let aktiva společnosti zdesetinásobena. To se na pasivní straně bilance projevuje zvýšenou potřebou financování těchto investic zejména bankovními úvěry. Od roku 2008 je dobře patrná snaha o optimalizaci zásob, což se pozitivně projeví na konstantně rychlé obratovosti, je ale zřejmý markantní úbytek finančních prostředků.

Tab. 58 Horizontální rozbor

| Položka                   | 2006         | 2007          | 2008          | 2009          | 2010          | 2010 dle IFRS | IFRS/2010     | IFRS/2009      |
|---------------------------|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| <b>AKTIVA CELKEM</b>      | <b>5 265</b> | <b>14 686</b> | <b>37 967</b> | <b>42 278</b> | <b>51 317</b> | <b>55 389</b> | <b>7,93%</b>  | <b>31,01%</b>  |
| <i>Dlouhodobý majetek</i> | <i>1 265</i> | <i>3 215</i>  | <i>17 638</i> | <i>22 869</i> | <i>37 944</i> | <i>42 016</i> | <i>10,73%</i> | <i>83,72%</i>  |
| DNM                       | 0            | 0             | 325           | 210           | 95            | 95            | 0,00%         | -54,76%        |
| DHM                       | 1 265        | 3 215         | 17 313        | 21 979        | 37 169        | 41 241        | 10,96%        | 87,64%         |
| DFM                       | 0            | 0             | 0             | 680           | 680           | 680           | 0,00%         | 0,00%          |
| <i>Oběžná aktiva</i>      | <i>3 483</i> | <i>11 085</i> | <i>20 097</i> | <i>19 199</i> | <i>13 072</i> | <i>13 072</i> | <i>0,00%</i>  | <i>-31,91%</i> |
| Zásoby                    | 351          | 566           | 1 533         | 2 352         | 2 761         | 2 761         | 0,00%         | 17,39%         |
| Pohledávky                | 2 841        | 8 951         | 16 886        | 13 038        | 10 015        | 10 015        | 0,00%         | -23,19%        |
| Finanční majetek          | 291          | 1 568         | 1 678         | 3 809         | 296           | 296           | 0,00%         | -92,23%        |
| <i>Časové rozlišení</i>   | <i>517</i>   | <i>386</i>    | <i>232</i>    | <i>210</i>    | <i>301</i>    | <i>301</i>    | <i>0,00%</i>  | <i>43,33%</i>  |
| <b>PASIVA CELKEM</b>      | <b>5 265</b> | <b>14 686</b> | <b>37 967</b> | <b>42 278</b> | <b>51 317</b> | <b>55 389</b> | <b>7,93%</b>  | <b>31,01%</b>  |
| <i>Vlastní kapitál</i>    | <i>145</i>   | <i>2 191</i>  | <i>4 277</i>  | <i>10 916</i> | <i>13 634</i> | <i>15 222</i> | <i>11,65%</i> | <i>39,44%</i>  |
| Základní kapitál          | 200          | 200           | 400           | 400           | 400           | 400           | 0,00%         | 0,00%          |
| Rezervní fondy            | 0            | 0             | 20            | 189           | 339           | 339           | 0,00%         | 79,37%         |
| Kapitálové fondy          | 0            | 0             | 0             | 5 000         | 5 820         | 7 296         | 25,36%        | 45,92%         |
| HV min. let               | -119         | -119          | 2 164         | 3 829         | 5 136         | 5 166         | 0,58%         | 34,92%         |
| HV v běžném období        | 64           | 2 110         | 1 693         | 1 498         | 1 939         | 2 021         | 4,22%         | 34,90%         |
| <i>Cizí zdroje</i>        | <i>5 119</i> | <i>12 406</i> | <i>33 690</i> | <i>31 362</i> | <i>37 683</i> | <i>40 167</i> | <i>6,59%</i>  | <i>28,08%</i>  |
| Rezervy                   | 0            | 0             | 0             | 950           | 1 900         | 1 900         | 0,00%         | 100,00%        |
| Dlouhodobé závazky        | 200          | 230           | 3             | 757           | 300           | 2 149         | 616,40%       | 183,91%        |
| Krátkodobé závazky        | 4 919        | 12 176        | 24 018        | 18 568        | 11 476        | 12 111        | 5,53%         | -34,77%        |
| BU                        | 0            | 0             | 9 669         | 11 087        | 24 007        | 24 007        | 0,00%         | 116,53%        |
| <i>Časové rozlišení</i>   | <i>1</i>     | <i>89</i>     | <i>0</i>      | <i>0</i>      | <i>0</i>      | <i>0</i>      | <i>0%</i>     | <i>0%</i>      |

Zdroj: Vlastní zpracování

## 7.2 Vertikální rozbor

Vertikální analýzou rozvahy společnosti XY, s. r. o. můžeme sledovat vývoj majetkové a kapitálové struktury v čase. Jasně z pohledu na *Tab. 59* na další straně plyne, že navyšování hodnoty aktiv způsobily především investice do dlouhodobého majetku. Největší podíl na dlouhodobém majetku má majetek hmotný, zejména budovy. Zásoby pak tvoří ¼ aktiv, nejvyšší podíl na nich mají krátkodobé pohledávky za klienty. Většina těchto pohledávek bude uhrazena v prvním měsíci následujícího období. Podstatný propad vidíme u položky krátkodobého finančního majetku – peněžních prostředků, který je velmi nízký a

nepříznivě se promítne do likvidity společnosti (kap. 7.3.2). Ze struktury aktiv a pasiv je vidět, že podnik financuje dlouhodobý majetek výhradně z cizích zdrojů, které stejně jako dlouhodobý majetek tvoří zhruba  $\frac{3}{4}$  pasiv. Největší podíl na zdrojích mají bankovní úvěry, které tvoří takměř polovinu hodnoty celkových zdrojů. Vertikální analýza je prováděna na struktuře rozvahy odpovídající české legislativě a není z ní jasné vidět míra kapitalizace společnosti, tu odhalí až poměrové ukazatele, konkrétně pak ukazatele zadluženosti (kap.7.3.1). Vliv transformace rozvahy dle IFRS je takový, že se celková hodnota aktiv navýší o 7,93 %. Na straně aktiv jde o změny pouze u dlouhodobého majetku, na straně pasiv pak jde o změny ve vlastních i cizích zdrojích.

Tab. 59 Vertikální rozbor

| Položka                   | 2006           | 2007           | 2008           | 2009           | 2010           | Změna        | 2010 dle IFRS  |
|---------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|--------------|----------------|
| <b>AKTIVA CELKEM</b>      | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>7,93%</b> | <b>107,93%</b> |
| <i>Dlouhodobý majetek</i> | <i>24,03%</i>  | <i>21,89%</i>  | <i>46,46%</i>  | <i>54,09%</i>  | <i>73,94%</i>  | <i>7,93%</i> | <i>81,88%</i>  |
| DNM                       | 0,00%          | 0,00%          | 0,86%          | 0,50%          | 0,19%          | 0,00%        | 0,19%          |
| DHM                       | 24,03%         | 21,89%         | 45,60%         | 51,99%         | 72,43%         | 7,93%        | 80,37%         |
| DFM                       | 0,00%          | 0,00%          | 0,00%          | 1,61%          | 1,33%          | 0,00%        | 1,33%          |
| <i>Oběžná aktiva</i>      | <i>66,15%</i>  | <i>75,48%</i>  | <i>52,93%</i>  | <i>45,41%</i>  | <i>25,47%</i>  | <i>0,00%</i> | <i>25,47%</i>  |
| Zásoby                    | 6,67%          | 3,85%          | 4,04%          | 5,56%          | 5,38%          | 0,00%        | 5,38%          |
| Pohledávky                | 53,96%         | 60,95%         | 44,48%         | 30,84%         | 19,52%         | 0,00%        | 19,52%         |
| Finanční majetek          | 5,53%          | 10,68%         | 4,42%          | 9,01%          | 0,58%          | 0,00%        | 0,58%          |
| <i>Časové rozlišení</i>   | <i>9,82%</i>   | <i>2,63%</i>   | <i>0,61%</i>   | <i>0,50%</i>   | <i>0,59%</i>   | <i>0,00%</i> | <i>0,59%</i>   |
| <b>PASIVA CELKEM</b>      | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>7,93%</b> | <b>107,93%</b> |
| <i>Vlastní kapitál</i>    | <i>2,75%</i>   | <i>14,92%</i>  | <i>11,27%</i>  | <i>25,82%</i>  | <i>26,57%</i>  | <i>3,09%</i> | <i>29,66%</i>  |
| Základní kapitál          | 3,80%          | 1,36%          | 1,05%          | 0,95%          | 0,78%          | 0,00%        | 0,78%          |
| Rezervní fondy            | 0,00%          | 0,00%          | 0,05%          | 0,45%          | 0,66%          | 0,00%        | 0,66%          |
| Kapitálové fondy          | 0,00%          | 0,00%          | 0,00%          | 11,83%         | 11,34%         | 2,88%        | 14,22%         |
| HV min. let               | -2,26%         | -0,81%         | 5,70%          | 9,06%          | 10,01%         | 0,06%        | 10,07%         |
| HV v běžném období        | 1,22%          | 14,37%         | 4,46%          | 3,54%          | 3,78%          | 0,16%        | 3,94%          |
| <i>Cizí zdroje</i>        | <i>97,23%</i>  | <i>84,48%</i>  | <i>88,73%</i>  | <i>74,18%</i>  | <i>73,43%</i>  | <i>4,84%</i> | <i>78,27%</i>  |
| Rezervy                   | 0,00%          | 0,00%          | 0,00%          | 2,25%          | 3,70%          | 0,00%        | 3,70%          |
| Dlouhodobé závazky        | 3,80%          | 1,57%          | 0,01%          | 1,79%          | 0,58%          | 3,60%        | 4,19%          |
| Krátkodobé závazky        | 93,43%         | 82,91%         | 63,26%         | 43,92%         | 22,36%         | 1,24%        | 23,60%         |
| BU                        | 0,00%          | 0,00%          | 25,47%         | 26,22%         | 46,78%         | 0,00%        | 46,78%         |
| <i>Časové rozlišení</i>   | <i>0,02%</i>   | <i>0,61%</i>   | <i>0,00%</i>   | <i>0,00%</i>   | <i>0,00%</i>   | <i>0,00%</i> | <i>0,00%</i>   |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 7.3 Poměrové ukazatele

Před počátkem zpracování poměrových ukazatelů zadluženosti, likvidity, rentability a aktivity je dobré zjistit vývoj čistého pracovního kapitálu, se kterým je možné počítat v další analýze. Čistý pracovní kapitál (dále jen ČPK) je rozdíl mezi oběžným majetkem a krátkodobými dluhy. Z toho plyne, že hodnota ČPK neměla být záporná a ani příliš vysoká. Od roku 2008 je ČPK v kladných a přijatelných hodnotách. Transformace účetních výkazů dle IFRS má ČPK negativní vliv, došlo o navýšení krátkodobých dluhů plynoucích z leasingové smlouvy a tím pádem dojde ke snížení ČPK.

Tab. 60 Vývoj čistého pracovního kapitálu (v tis. Kč)

| Položka | 2006   | 2007   | 2008  | 2009 | 2010  | Změna | 2010 dle IFRS | IFRS-2006 |
|---------|--------|--------|-------|------|-------|-------|---------------|-----------|
| ČPK     | -1 436 | -1 091 | 5 748 | 631  | 4 212 | -635  | 3 577         | 5 013     |

Zdroj: Vlastní zpracování

V ukazatelích, které nějak počítají se ziskem, v rámci (nejen) této finanční analýzy počítám se ziskem před daněmi a úroky (EBIT). Takovou hodnotu ve výsledovce nenajdeme, proto v následující tabulce zobrazím vývoj EBITu. K výsledku za běžnou činnost tedy přičteme daně a úroky z nákladů. Tato hodnota bude pak použita zejména k výpočtům ukazatelů rentability, tedy ziskovosti. V tabulce je pak jasně vidět, že vliv transformace účetních výkazů na zisk je pozitivní a pokud jde o EBIT, tak ten je díky použití pravidel IFRS navýšen o třetinu, proto se dá očekávat, že ukazatele rentability budou ovlivněny velmi pozitivně, o čemž se přesvědčíme v dalších krocích finanční analýzy. Pozitivně zisk ovlivnilo zejména převedení drobného majetku z nákladů do položek rozvahy. Pokud by k tomuto nedošlo, byl by zisk výrazně zkreslen a to tak, že se EBIT nezvýšil o 1 116 tis. Kč, ale naopak byl by o 859 tis. Kč snížen a tím by byla zkreslena mimo jiné i rentabilita.

Tab. 61 Vývoj zisku před daněmi a úroky

| Položka     | 2006      | 2007         | 2008         | 2009         | 2010         | Změna        | 2010 dle IFRS | IFRS-2006    |
|-------------|-----------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|
| VH          | 64        | 2 110        | 1 693        | 1 498        | 1 939        | 82           | 2 021         | 1 957        |
| Daně        | 28        | 674          | 557          | 403          | 496          | 816          | 1 312         | 1 284        |
| Úroky       | 0         | 0            | 19           | 599          | 1 092        | 218          | 1 310         | 1 310        |
| <b>EBIT</b> | <b>92</b> | <b>2 784</b> | <b>2 269</b> | <b>2 500</b> | <b>3 527</b> | <b>1 116</b> | <b>4 643</b>  | <b>4 551</b> |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 7.3.1 Ukazatele zadluženosti

Doporučené hodnoty pro celkovou zadluženost uváděné Ministerstvem průmyslu a obchodu ČR jsou 40-60 %, společnost XY, s. r. o. vykazuje vyšší hodnoty. Transformace dle IFRS závěry plynoucí z analýzy zadluženosti zhruba o 1 % zlepšují, nicméně míra zadluženosti je vyšší, než jsou doporučené hodnoty. Každopádně je vidět, že se zadluženost společnosti s postupem času výrazně zlepšuje – za 5 sledovaných let se nížila o ¼. Stejně tak se výrazně zlepšily i další ukazatele zadluženosti. Míra zadluženosti vlastního kapitálu, čili podíl celkových pasiv a vlastního kapitálu se během sledovaného období snížil na přijatelnou, leč stále vysokou hodnotu, kterou transformace účetních výkazů ještě vylepší na hodnotu 2,64. Míra finanční samostatnosti je také transformací příznivě ovlivněna, i když velmi nepatrně. Podíl dlouhodobých zdrojů na dlouhodobém majetku ukazuje, že je společnost mírně podkapitalizována, čili část dlouhodobého majetku kryje krátkodobými zdroji. Vliv transformace na tento ukazatel je zanedbatelný, výrazněji (více než jedním procentem) změni transformace podíl dlouhodobých cizích zdrojů na cizích zdrojích, protože jak do dlouhodobých, tak do krátkodobých závazků byly zakomponovány vlivy uznání leasingového majetku a závazků do rozvahy. Vysokou zadluženost firmy ukazuje i ukazatel úrokového krytí, který říká, kolikrát je EBIT (zisk úroky zdaněním) vyšší než nákladové úroky.

Tab. 62 Ukazatele zadluženosti

| Ukazatel                 | 2006   | 2007   | 2008   | 2009   | 2010   | 2010 dle IFRS | Změna po IFRS | Změna 10 po IFRS/06 |
|--------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|---------------|---------------|---------------------|
| Celková zadluženost      | 97,23% | 84,48% | 88,73% | 74,18% | 73,43% | 72,52%        | -0,91%        | -24,71%             |
| Míra zadluženosti VK     | 35,30  | 5,66   | 7,88   | 2,87   | 2,76   | 2,64          | -0,13         | -32,66              |
| Míra fin. samostatnosti  | 0,03   | 0,18   | 0,13   | 0,35   | 0,36   | 0,38          | 0,02          | 0,35                |
| Dlouhodobé CZ/CZ         | 3,91%  | 1,85%  | 0,01%  | 37,77% | 57,56% | 58,61%        | 1,04%         | 33,86%              |
| Dlouhodobé zdroje/DM     | 0,27   | 0,75   | 0,24   | 1,00   | 0,93   | 0,92          | -0,01         | 0,65                |
| Ukazatel úrokového krytí | 0,00   | 0,00   | 119,42 | 4,17   | 3,23   | 3,54          | 0,31          | 3,54                |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 7.3.2 Ukazatele likvidity

Likvidita, tedy schopnost splatit své závazky, je poměrně nízká a na nízkých hodnotách se drží ve všech sledovaných letech. Běžnou likviditou rozumějme schopnost splatit krátkodobé závazky prostřednictvím celého oběžného majetku. Doporučená hodnota tohoto uka-



zatele je 1,5 - 2,5, v ani jednom z analyzovaných let se k těmto hodnotám firma ani nepřiblížila, změna po aplikaci IFRS je sice nepatrná ale také k horšímu. Pohotová likvidita se v roce 2009 přiblížila doporučené hodnotě 1 – 1,5, ale v roce 2010 se opět snížila na nízkou úroveň a IFRS ji ještě nepatrně sníží. Pohotová likvidita jako prostředek splacení závazků bere oběžná aktiva bez zásob. Hotovostní likvidita byla na spodní ideální hodnotě 0,2 v roce 2009, do roku 2010 se ale snížila na velice nízkou hodnotu 0,02. Transformace výkazů dle IFRS likviditu nijak neovlivňuje, nicméně markantní snížení zůstatku na bankovním účtu s hotovostní likviditou pohnulo do opravdu nízké hodnoty. Podíl ČPK na aktivech se každoročně zvyšuje a aplikace IFRS jej zvýšila ještě více.

Tab. 63 Ukazatele likvidity

| Ukazatel             | 2006    | 2007   | 2008   | 2009  | 2010   | 2010 dle IFRS | Změna po IFRS | Změna 10 po IFRS/06 |
|----------------------|---------|--------|--------|-------|--------|---------------|---------------|---------------------|
| Běžná likvidita      | 0,71    | 0,91   | 0,60   | 1,03  | 0,93   | 0,89          | -0,04         | 0,18                |
| Pohotová likvidita   | 0,64    | 0,86   | 0,55   | 0,91  | 0,73   | 0,70          | -0,03         | 0,06                |
| Hotovostní likvidita | 0,06    | 0,13   | 0,05   | 0,21  | 0,02   | 0,02          | 0,00          | -0,04               |
| ČPK/OA               | -41,23% | -9,84% | 28,60% | 3,29% | 15,81% | 27,36%        | 11,55%        | 44,52%              |
| ČPK/A                | -27,27% | -7,43% | 15,14% | 1,49% | 4,03%  | 6,46%         | 2,43%         | 33,73%              |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 7.3.3 Ukazatele aktivity

Transformace dle IFRS má vliv na obrat aktiv, který vlivem navýšení aktiv o leasingový majetek zpomalil. Řízení zásobování je společnosti XY, s. r. o. na dobré úrovni, obrat je poměrně rychlý, nicméně došlo k jeho zpomalení. Obrat závazků se postupně prodlužoval, od roku 2009 se zase zkracuje, společnost pravděpodobně neodolává tlaku dodavatelů tak dobře jako v minulosti. Obrat pohledávek se od roku 2008 zkracuje každým rokem, což je pozitivním jevem. Vliv na to mají od tohoto roku implementované funkčnosti na hlídání upomínání dlužníků do informačního systému. Vlivem podstatného zkrácení obratu závazků je tento bohužel rychlejší než obrat pohledávek, cílem řízení pohledávek a závazků by mělo být dopracovat se k opačnému stavu. Transformace dle IFRS obrat závazků zpomalí, protože aktivuje závazky vzniklé z leasingové smlouvy, takže má opět pozitivní vliv, nicméně i tak je obrat pohledávek rychlejší.

Tab. 64 Ukazatele aktivity

| Ukazatel            | 2006  | 2007  | 2008  | 2009  | 2010  | 2010 dle IFRS | Změna po IFRS | Změna 10 po IFRS/06 |
|---------------------|-------|-------|-------|-------|-------|---------------|---------------|---------------------|
| Obrat aktiv         | 4,00  | 2,64  | 1,66  | 1,47  | 1,10  | 1,02          | -0,08         | -2,98               |
| Doba obratu aktiv   | 90    | 136   | 217   | 244   | 328   | 354           | 26,03         | 264,10              |
| Obrat zásob         | 59,99 | 68,59 | 41,06 | 26,48 | 20,39 | 20,39         | 0,00          | -39,60              |
| Doba obratu zásob   | 6     | 5     | 9     | 14    | 18    | 18            | 0,00          | 7,60                |
| Obrat pohledávek    | 7,41  | 4,34  | 3,73  | 4,78  | 5,62  | 5,62          | 0,00          | -1,79               |
| Doba obratu pohl.   | 49    | 83    | 97    | 75    | 64    | 64            | 0,00          | 15,46               |
| Obrat závazků       | 4,11  | 3,13  | 2,62  | 3,22  | 4,78  | 3,95          | -0,83         | -0,16               |
| Doba obratu závazků | 88    | 115   | 137   | 112   | 75    | 91            | 15,88         | 3,66                |

Zdroj: Vlastní zpracování

### 7.3.4 Ukazatele rentability

Společnost XY, s. r. o. je zaměřena výhradně na zisk, ve všech sledovaných letech byla zisková a zisk roste vyjma roku 2008 poznamenaného začátkem světového dluhové krize. Od propadu zisku v tomto krizovém roce, který společnost poznamenal zejména krachy podniků odebírajících datové služby a odhlašování rozšiřujících televizních balíčků od domácností, se čísla rentability dosud nevrátila na hodnoty z roku 2007, nicméně každoročně rostou. Pokud ovšem vezmeme v úvahu změny vyvolané transformací účetních výkazů dle IFRS, tak se rentabilita podstatně zlepšila u všech sledovaných ukazatelů. Rentabilita stoupla o hodnoty 1,5 - 2 %. Největší zvýšení po aplikaci IFRS vykazuje rentabilita vlastního kapitálu o 4,63 %

Tab. 65 Ukazatele rentability

| Ukazatel             | 2006   | 2007    | 2008   | 2009   | 2010   | 2010 dle IFRS | Změna po IFRS | Změna 10 po IFRS/06 |
|----------------------|--------|---------|--------|--------|--------|---------------|---------------|---------------------|
| Rentabilita tržeb    | 0,44%  | 7,17%   | 3,60%  | 4,01%  | 6,26%  | 8,25%         | 1,98%         | 7,81%               |
| Rentabilita výnosů   | 0,44%  | 7,16%   | 3,60%  | 3,99%  | 5,90%  | 7,77%         | 1,87%         | 7,33%               |
| Rentabilita nákladů  | 0,44%  | 7,71%   | 3,73%  | 4,11%  | 6,15%  | 8,23%         | 2,08%         | 7,79%               |
| Rent. celkového kap. | 1,75%  | 18,96%  | 5,98%  | 5,91%  | 6,87%  | 8,38%         | 1,51%         | 4,17%               |
| Rentabilita VK       | 63,45% | 127,07% | 53,05% | 22,90% | 25,87% | 30,50%        | 4,63%         | -32,95%             |

Zdroj: Vlastní zpracování

## 7.4 Spider analýza

Spider analýza umožní souhrnně porovnat vybrané ukazatele, které byly popsány ve finanční analýze poměrových ukazatelů a toto porovnání následně promítnout do paprskového grafu (Obr. 7). Pro porovnání poměrových ukazatelů z roku 2010 a pro ukazatele platné po provedení transformace účetních výkazů jsem vybral následující ukazatele:

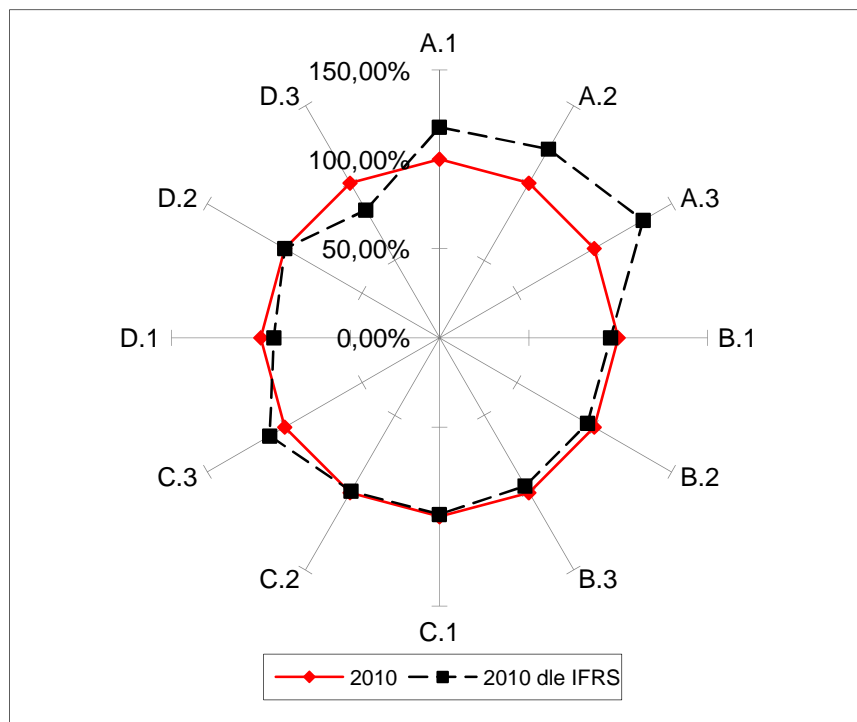
Tab. 66 Porovnání poměrových ukazatelů

| Srovnávaný ukazatel |     | 2010                  | IFRS   |        |
|---------------------|-----|-----------------------|--------|--------|
| <b>Rentabilita</b>  | A.1 | Rentabilita VK        | 25,87% | 30,50% |
|                     | A.2 | Rentabilita aktiv     | 6,87%  | 8,38%  |
|                     | A.3 | Rentabilita výnosů    | 5,90%  | 7,77%  |
| <b>Likvidita</b>    | B.1 | Běžná likvidita       | 0,93   | 0,89   |
|                     | B.2 | Pohotová likvidita    | 0,73   | 0,70   |
|                     | B.3 | Hotovostní likvidita  | 0,02   | 0,02   |
| <b>Zadluženost</b>  | C.1 | CK/aktiva             | 0,73   | 0,73   |
|                     | C.2 | Dlouhodobé zdroje/DM  | 0,93   | 0,92   |
|                     | C.3 | Úrokové krytí         | 3,23   | 3,54   |
| <b>Obratovost</b>   | D.1 | Obratovost aktiv      | 1,10   | 1,02   |
|                     | D.2 | Obratovost pohledávek | 5,62   | 5,62   |
|                     | D.3 | Obratovost závazků    | 4,78   | 3,95   |

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkyvy nejsou nijak markantní, použití pravidel IFRS mění výsledky finanční analýzy v jednotkách procent. Největší rozdíly způsobí v rentabilitě, což jsou hodnoty A.1 – A.3 v pravém horním rohu grafu. Tyto rozdíly jsou velmi pozitivní, protože dochází ke zlepšení rentability. Na likviditu má transformace účetní závěrky sice nízký, až zanedbatelný, nicméně vliv zde je negativní, což zobrazují hodnoty B.1 – B.3 v pravém dolním rohu grafu. Hodnoty C.1 – C.3 v levém dolním rohu grafu zobrazují zadluženost, která je také ovlivněna jen nevýrazně. Větší výkyv zaznamenáváme až v hodnotách D.1 – D.3, které znázorňují ukazatele aktivity a jsou na grafu v levém horním rohu. Na aktivitu má transformace výkazů dle IFRS vesměs negativní vliv, protože se obratovost vybraných složek snížila nebo nezlepšila.

Obr. 7 Paprskový graf spider analýzy



Zdroj: Vlastní zpracování

## ZÁVĚR

Potřeba pro vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví už v dnešní době nepramení jen pro podniky, jejichž akcie jsou kótovány na kapitálových trzích, ale pramení i z toho, že stále více účetních jednotek začíná své výkazy sestavovat dle těchto standardů a stále roste potřeba srovnání a věrnějšího vykazování.

Tato diplomová práce pojednávala o mezinárodních účetních standardech, jejich vývoji a aplikaci na účetní výkazy společnosti XY, s. r. o., které byly sestaveny dle českých pravidel. Byly uvedeny rozdíly mezi v účetním pojetí některých situací, které bylo nutné uplatnit do projektové části této práce, jejímž účelem bylo nejen navrhnout postupy pro co nejvyšší míru automatizace transformace účetních výkazů prostřednictvím návrhu implementace rozšiřujících funkcí do informačního systému, ale jejímž účelem bylo i samotné provedení transformace těchto účetních výkazů a zhodnocení dopadů transformace.

Největší dopad na účetní výkazy mělo při jejich transformaci odlišené chápání majetku českou legislativou a mezinárodními účetními standardy. V tom důsledku došlo k výraznému navýšení nákladových položek v oblastech úroků, odpisů a daní kvůli uznání aktiv, které dle českých pravidel do aktiv nevstupují a evidují se pouze v podrozvahové evidenci. Toto navýšení nákladů bylo ale redukováno snížením spotřeby kvůli uznání jiných majetkových položek do aktiv. Celková aktiva i závazky společnosti tedy vlivem transformace výkazů byly navýšeny, stejně tak jako zisk společnosti XY, s. r. o.

Z finanční analýzy společnosti XY, s. r. o. plyne, že se jedná o zdravý a silný podnik, který velice rychle a dynamicky roste, každoročně mu přibývá velké množství zákazníků a výrazně investuje do svého růstu. Nicméně jedná se o podnik s vysokou zadlužeností, která se ovšem každým rokem snižuje a firma spěje k vyšší finanční samostatnosti. Díky vysokému podílu bankovních úvěrů na zdrojích využívá společnost XY, s. r. o. výrazný daňový štít, čili díky úrokům snižuje daň ze zisku. Ukazatele zadluženosti se díky transformaci účetních výkazů dle IFRS zlepšily. V oblasti rentability je vidět, že zisk je hlavním cílem společnosti a ta je pravidelně zisková, ukazatele rentability jsou velmi příznivé, navíc po transformaci účetních výkazů dle IFRS se ještě tyto ukazatele zlepšily. Problém zjištěný finanční analýzou je ale nízká likvidita, která se vlivem IFRS ještě nepatrně zhoršila. Zhoršení po aplikaci IFRS je patrné také u obrátivosti, která ovšem ani před IFRS nebyla ideální. Podařilo-li by se společnosti vyjednat delší doby splatnosti u dodavatelů a zrychlit vymáhání dluhů po splatnosti, mohla by si zlepšit nepříznivou likviditu i zlepšit obrátivost. V těchto

oblastech ještě je co zlepšovat a společnost XY, s. r. o. by měla vynaložit v tomto ohledu větší snahu.

Ze závěrů plynoucích ze samotného projektu a z finanční analýzy lze zaujmout stanovisko, že celkový vliv transformace účetních výkazů na obraz společnosti před uživateli účetních výkazů bude vylepšen. Výhodou bude jednak zlepšení závěrů finanční analýzy ale také snazší srovnatelnost účetních výkazů pro případné poskytovatele kapitálu a reálnější podoba těchto výkazů zobrazující věrněji skutečnost, než je tomu u výkazů sestavených dle české legislativy.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] BOHUŠOVÁ, H. 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. Praha : ASPI, 2008. str. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] BUCHTOVÁ, J. 2003. *Jak porozumět účetním výkazům, aneb, Co v nich (ne)najdete*. Ostrava : Mirago, 2003. str. 143 s. ISBN 80-86617-10-6.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, D. 2006. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno : Computer Press, 2006. str. 339 s. ISBN 80-251-1085-0.
- [4] FICBAUER, J. a FICBAUER, D. 2009. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 2. Ostrava : Key Publishing, 2009. str. 130 s. ISBN 978-80-7418-045-3.
- [5] HINKE, J. 2006. *Účetnictví podle IAS/IFRS : příklady a případové studie*. 1. Praha : Alfa Publishing, 2006. str. 176 s. ISBN 80-86851-49-4.
- [6] Hýblová, E. 2004. *Harmonizace účetnictví*. 2. Zlín : Univerzita Tomáše Bati, 2004. str. 137 s. 80-7318-202-5.
- [7] JANOUŠKOVÁ, M. 2006. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : cvičné příklady Martina Janoušková*. 4. aktualiz. Praha : Institut Svazu účetních, 2006. str. 27 s. ISBN 80-86716-34-1.
- [8] KNÁPKOVÁ, A. a PAVELKOVÁ, D. 2009. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. Zlín : LINDE, 2009. ISBN 978-80-86131-85-6.
- [9] KOVANICOVÁ, D. 2005. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. Praha : Nakladatelství Polygon, 2005. str. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [10] KOVANICOVÁ, D. 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha : BOVA POLYGON, 2004. str. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [11] KRUPOVÁ, L. 2009. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009.]*. 1. Praha : VOX, 2009. str. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [12] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L. a ČERNÝ, M. 2005. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. Praha : VOX, 2005. str. 1049 s. ISBN 8086324443.

- [13] MULLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H. a DVOŘÁKOVÁ, D. 2009. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy: komentář. 3. aktualiz. Praha : ASPI, 2009. str. 587 s. ISBN 978-80-7357-435-2.*
- [14] PASEKOVÁ, M. 2006. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. 1. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2006. str. 227 s. ISBN 8073184133.*
- [15] WEYGANDT, J. J. 2011. *Financial accounting : IFRS edition. Hoboken : John Wiley, 2011. str. 119 s. ISBN 978-0-470-55200-1.*

#### Internetové zdroje:

- [16] business.center.cz. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *business.center.cz.* [Online] [Citace: 20. 03 2012.] <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>.
- [17] business.center.cz. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. *business.center.cz.* [Online] [Citace: 20. 03 2012.] <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>.
- [18] Ministerstvo spravedlnosti České republiky. Obchodní rejstřík a sbírka listin. *Obchodní rejstřík a sbírka listin.* [Online] [Citace: 20. 02 2012.] <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>.
- [19] PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. 2009. ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf (application/pdf objekt). *IFRS a české účetní předpisy - podrobnosti a rozdíly.* [Online] 12 2009. [Citace: 16. 08 2011.] [http://www.pwc.com/cs\\_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf](http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf).



**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

|         |   |
|---------|---|
| CRM     | Customer Relationship Management – Řízení vztahů se zákazníky   |
| ČPK     | Čistý pracovní kapitál  |
| DDB     | Double Declining Balance – Dvakrát zrychlené časové odpisy  |
| EBIT    | Earnings Before Interest and Taxes – Zisk před zdaněním a úroky   |
| EBITD   | Earnings Before Interest, Taxes and Depreciations – Zisk před zdaněním, úroky a odpisy  |
| EBITDA  | Earnings Before Interest, Taxes, Depreciations and Amortisation – Zisk před zdaněním, úroky, odpisy a amortizací                            |
| EBT     | Earnings Before Taxes – Zisk před zdaněním  |
| ERP     | Enterprise Resource Planning – Řízení podnikových procesů   |
| FASB    | Financial Accounting Standards Board – Rada pro standardy finančního účetnictví v USA   |
| FIFO    | First In, First Out – první dovnitř, první ven  |
| IAS     | International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy   |
| IASB    | International Accounting Standards Board – Rada pro Mezinárodní účetní standardy v Evropě   |
| IFRIC   | International Financial Reporting Standards Interpretation Committee – Výbor pro interpretaci mezinárodních standardů účetního výkaznictví. |
| IFRS    | International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví  |
| LIFO    | Last In, First Out – poslední dovnitř, první ven  |
| SAC     | Standards Advisory Committee – Poradní výbor pro standardy  |
| SQL     | Structured Query Language – strukturovaný dotazovací jazyk  |
| SYD     | Sum of the Year Digits – Součet číslic roků   |
| US GAAP | United States Generally Accepted Accounting Principles – Americké všeobecně uznávané účetní zásady  |

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

|   |     |
|---|-----|
| Obr. 1 Základní menu informačního systému ABRA G3 - Majetek .....                             | 41  |
| Obr. 2 Vzhled účetního zápisu – primární účetní okruh.....                                    | 56  |
| Obr. 3 Návrh vzhledu definovatelného formuláře účetního zápisu – duplicitní účetní okruh..... | 57  |
| Obr. 4 Modul Majetek doplněný o nové agendy (označené).....                                   | 59  |
| Obr. 5 Karta majeku - Systémová záložka „Údaje pro odpisy“ .....                              | 62  |
| Obr. 6 Karta majeku – ilustrativní návrh def. formuláře pro odpisy dle IFRS.....              | 63  |
| Obr. 7 Paprskový graf spider analýzy.....   | 103 |

**SEZNAM TABULEK**

|   |    |
|---|----|
| Tab. 1 Minimální požadavky na obsah rozvahy (bilance).....                                | 21 |
| Tab. 2 Minimální požadavky na obsah výsledovky (výkazu zisku a ztráty).....               | 22 |
| Tab. 3 Minimální požadavky na obsah výkazu o změnách vlastního kapitálu.....              | 22 |
| Tab. 4 Příklad ocenění skladových pohybů – metoda individuálního ocenění .....            | 24 |
| Tab. 5 Příklad ocenění skladových pohybů – metoda FIFO.....                               | 24 |
| Tab. 6 Příklad ocenění skladových pohybů – metoda LIFO .....                              | 25 |
| Tab. 7 Příklad ocenění skladových pohybů – metoda váženého aritmetického<br>průměru ..... | 26 |
| Tab. 8 Položky zásob upravené jinými standardy .....                                      | 43 |
| Tab. 9 Položky budov, staveb a zařízení upravené jinými standardy.....                    | 45 |
| Tab. 10 Položky upravené jinými standardy .....   | 45 |
| Tab. 11 Výnosy, které upravují jiné standardy .....                                       | 46 |
| Tab. 12 Rozpis leasingu (v tis. Kč).....  | 48 |
| Tab. 13 Odpisový plán vozidel (v tis. Kč).....  | 49 |
| Tab. 14 Vliv zakomponování leasingu na položky účetních výkazů (v tis. Kč) .....          | 50 |
| Tab. 15 Účtování leasingu (v tis. Kč) .....   | 50 |
| Tab. 16 Přecenění budovy (v tis. Kč) .....  | 51 |
| Tab. 17 Zaúčtování přecenění budovy (v tis. Kč).....                                      | 51 |
| Tab. 18 Zaúčtování odpisů po přecenění budovy (v tis. Kč).....                            | 52 |
| Tab. 19 Vliv zakomponování přecenění na účetní výkazy (v tis. Kč).....                    | 52 |
| Tab. 20 Odpisový plán vozidel (v tis. Kč).....  | 53 |
| Tab. 21 Zaúčtování drobného majetku (v tis. Kč) .....                                     | 53 |
| Tab. 22 Návrh dialogového okna zaúčtování odložené daně (v tis. Kč) .....                 | 64 |
| Tab. 23 Návrh dialogového okna pro změnu zůstatkové ceny (v tis. Kč).....                 | 65 |
| Tab. 24 Návrh dialogového okna pro přecenění majetku (v tis. Kč).....                     | 66 |
| Tab. 25 Návrh dialogového okna pro zobrazení změn a účtování (v tis. Kč) .....            | 66 |
| Tab. 26 Návrh dialogového okna pro zobrazení účtování (v tis. Kč).....                    | 67 |
| Tab. 27 Změny v dlouhodobém majetku (v tis. Kč).....                                      | 70 |
| Tab. 28 Změny v dlouhodobém hmotném majetku (v tis. Kč).....                              | 70 |
| Tab. 29 Vliv zakomponování leasingu na položky aktiv (v tis. Kč) .....                    | 71 |
| Tab. 30 Vliv zakomponování přecenění na položky aktiv (v tis. Kč) .....                   | 72 |
| Tab. 31 Vliv zakomponování leasingu na položky aktiv (v tis. Kč) .....                    | 72 |

|  |     |
|--|-----|
| Tab. 32 Změny v oběžném majetku (v tis. Kč) .....                                  | 73  |
| Tab. 33 Vliv zrušení dohadných účtů aktivních (v tis. Kč) .....                    | 74  |
| Tab. 34 Rozvaha – upravená AKTIVA bez nulových položek (v tis. Kč) .....           | 76  |
| Tab. 35 Rozvaha – AKTIVA dle 4. direktivy EU (v tis. Kč) .....                     | 78  |
| Tab. 36 Základní položky vlastního kapitálu (v tis. Kč) .....                      | 79  |
| Tab. 37 Vliv zakomponování přecenění budovy na položky pasiv (v tis. Kč) .....     | 80  |
| Tab. 38 Vliv odpisů leasingového majetku na položky pasiv (v tis. Kč) .....        | 80  |
| Tab. 39 Vliv odpisů leasingového majetku na položky pasiv (v tis. Kč) .....        | 81  |
| Tab. 40 Vliv leasingu na dlouhodobé závazky z obchodních vztahů (v tis. Kč) .....  | 82  |
| Tab. 41 Vliv zrušení dohadných účtů pasivních (v tis. Kč) .....                    | 82  |
| Tab. 42 Vliv leasingu na krátkodobé závazky z obchodních vztahů (v tis. Kč) .....  | 83  |
| Tab. 43 Vliv přecenění budovy a uznání leasingu na odloženou daň (v tis. Kč) ..... | 83  |
| Tab. 44 Rozvaha – upravená PASIVA bez nulových položek (v tis. Kč) .....           | 84  |
| Tab. 45 Rozvaha – PASIVA dle 4. direktivu EU – vzor A (v tis. Kč) .....            | 86  |
| Tab. 46 Výsledovka – změny ve struktuře nákladů a výnosů (v tis. Kč) .....         | 87  |
| Tab. 47 Výsledovka – změny ve struktuře výnosů (v tis. Kč) .....                   | 87  |
| Tab. 48 Výsledovka – změny ve struktuře nákladů (v tis. Kč) .....                  | 88  |
| Tab. 49 Změny v odpisech (v tis. Kč) .....   | 89  |
| Tab. 50 Změny v nákladových úrocích (v tis. Kč) .....                              | 89  |
| Tab. 51 Vliv přeúčtování drobného majetku (v tis. Kč) .....                        | 89  |
| Tab. 52 Změny v odložené dani (v tis. Kč) .....                                    | 90  |
| Tab. 53 Změny ve výsledku hospodaření za běžnou činnost (v tis. Kč) .....          | 90  |
| Tab. 54 Výsledovka – upravená bez nulových položek (v tis. Kč) .....               | 91  |
| Tab. 55 Výsledovka dle 4. direktivu EU – vzor A (v tis. Kč) .....                  | 92  |
| Tab. 56 Výkaz změn ve vlastním kapitálu (v tis. Kč) .....                          | 93  |
| Tab. 57 Výkaz změn ve vlastním kapitálu dle IFRS (v tis. Kč) .....                 | 93  |
| Tab. 58 Horizontální rozbor .....  | 96  |
| Tab. 59 Vertikální rozbor .....  | 97  |
| Tab. 60 Vývoj čistého pracovního kapitálu (v tis. Kč) .....                        | 98  |
| Tab. 61 Vývoj zisku před daněmi a úroky .....                                      | 98  |
| Tab. 62 Ukazatele zadluženosti .....   | 99  |
| Tab. 63 Ukazatele likvidity .....  | 100 |
| Tab. 64 Ukazatele aktivity .....   | 101 |

|  |     |
|--|-----|
| Tab. 65 Ukazatele rentability.....           | 101 |
| Tab. 66 Porovnání poměrových ukazatelů ..... | 102 |

**SEZNAM PŘÍLOH**

- P I Rozvaha – AKTIVA 1. část – za období 2006 – 2010
- P II Rozvaha – AKTIVA 2. část – za období 2006 – 2010
- P III Rozvaha – PASIVA 1. část – za období 2006 – 2010
- P IV Rozvaha – PASIVA 2. část – za období 2006 – 2010
- P V Výsledovka 1. část – za období 2006 – 2010
- P VI Výsledovka 2. část – za období 2006 – 2010
- P VII Výkaz o peněžních tocích včetně úprav dle IFRS

## PŘÍLOHA P I: ROZVAHA – AKTIVA 1. ČÁST – ZA OBDOBÍ 2006 – 2010

| AKTIVA   | Řád | 2006         | 2007          | 2008          | 2009          | 2010          | Změna        | IFRS          |
|--|-----|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|---------------|
| <b>AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)</b>                | 001 | <b>5 265</b> | <b>14 686</b> | <b>37 967</b> | <b>42 278</b> | <b>51 317</b> | <b>4 072</b> | <b>55 389</b> |
| Pohledávky za upsaný základní kapitál                      | 002 |              | 0             | 0             | 0             | 0             | 0            | 0             |
| <b>Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)</b>                | 003 | <b>1 265</b> | <b>3 215</b>  | <b>17 638</b> | <b>22 869</b> | <b>37 944</b> | <b>4 072</b> | <b>42 016</b> |
| <b>Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)</b>            | 004 | <b>0</b>     | <b>0</b>      | <b>325</b>    | <b>210</b>    | <b>95</b>     | <b>0</b>     | <b>95</b>     |
| Zřizovací výdaje   | 005 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje                         | 006 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Software   | 007 |              |               | 325           | 210           | 95            |              | 95            |
| Ocenitelná práva   | 008 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Goodwill   | 009 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Jiný dlouhodobý nehmotný majetek                           | 010 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek                    | 011 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek           | 012 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| <b>Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)</b>              | 013 | <b>1 265</b> | <b>3 215</b>  | <b>17 313</b> | <b>21 979</b> | <b>37 169</b> | <b>4 072</b> | <b>41 241</b> |
| Pozemky  | 014 |              |               |               | 490           | 490           |              | 490           |
| Stavby   | 015 |              |               | 10 100        | 9 419         | 24 283        | 1 282        | 25 565        |
| Samostatné movité věci a soubory movitých věcí             | 016 | 1 265        | 3 215         | 3 074         | 3 252         | 1 000         | 2 790        | 3 790         |
| Pěstitelské celky trvalých porostů                         | 017 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Základní stádo a tažná zvířata                             | 018 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Jiný dlouhodobý hmotný majetek                             | 019 |              |               | 898           | 1 656         | 5 453         |              | 5 453         |
| Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek                      | 020 |              |               | 3 241         | 7 162         | 5 943         |              | 5 943         |
| Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek             | 021 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Oceňovací rozdíl k nabytému majetku                        | 022 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| <b>Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)</b>           | 023 | <b>0</b>     | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>680</b>    | <b>680</b>    | <b>0</b>     | <b>680</b>    |
| Podíly v ovládaných a řízených osobách                     | 024 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem         | 025 |              |               |               | 680           | 680           |              | 680           |
| Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly                   | 026 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv | 027 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Jiný dlouhodobý finanční majetek                           | 028 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Požizovaný dlouhodobý finanční majetek                     | 029 |              |               |               |               |               |              | 0             |
| Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek           | 030 |              |               |               |               |               |              | 0             |

## PŘÍLOHA P II: ROZVAHA – AKTIVA 2. ČÁST – ZA OBDOBÍ 2006 – 2010

| AKTIVA   | Řádek | 2006         | 2007          | 2008          | 2009          | 2010          | Změna    | IFRS          |
|--|-------|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------|---------------|
| <b>Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)</b>                      | 031   | <b>3 483</b> | <b>11 085</b> | <b>20 097</b> | <b>19 199</b> | <b>13 072</b> | <b>0</b> | <b>13 072</b> |
| <b>Zásoby (ř.33 až 38)</b>                                       | 032   | <b>351</b>   | <b>566</b>    | <b>1 533</b>  | <b>2 352</b>  | <b>2 761</b>  | <b>0</b> | <b>2 761</b>  |
| Materiál   | 033   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Nedokončená výroba a polotovary                                  | 034   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Výrobky  | 035   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Zvířata  | 036   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Zboží  | 037   | 351          | 566           | 1 533         | 2 352         | 2 761         |          | 2 761         |
| Poskytnuté zálohy na zásoby                                      | 038   |              | 0             |               |               |               |          | 0             |
| <b>Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)</b>                       | 039   | <b>12</b>    | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>2</b>      | <b>2</b>      | <b>0</b> | <b>2</b>      |
| Pohledávky z obchodních vztahů                                   | 040   | 12           |               |               |               |               |          | 0             |
| Pohledávky - ovládající a řídicí osoba                           | 041   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Pohledávky - podstatný vliv                                      | 042   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení | 043   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Dlouhodobé poskytnuté zálohy                                     | 044   |              |               |               | 2             | 2             |          | 2             |
| Dohadné účty aktivní   | 045   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Jiné pohledávky  | 046   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Odložená daňová pohledávka                                       | 047   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| <b>Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)</b>                       | 048   | <b>2 829</b> | <b>8 951</b>  | <b>16 886</b> | <b>13 036</b> | <b>10 013</b> | <b>0</b> | <b>10 013</b> |
| Pohledávky z obchodních vztahů                                   | 049   | 2 829        | 8 951         | 14 678        | 12 455        | 9 463         | 4        | 9 467         |
| Pohledávky - ovládající a řídicí osoba                           | 050   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Pohledávky - podstatný vliv                                      | 051   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení | 052   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění                       | 053   |              |               |               |               |               |          | 0             |
| Stát - daňové pohledávky   | 054   |              |               |               | 201           | 4             |          | 4             |
| Krátkodobé poskytnuté zálohy                                     | 055   |              |               | 94            | 135           | 511           |          | 511           |
| Dohadné účty aktivní   | 056   |              |               | 2 054         |               | 4             | -4       | 0             |
| Jiné pohledávky  | 057   |              |               | 60            | 245           | 31            |          | 31            |
| <b>Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)</b>                 | 058   | <b>291</b>   | <b>1 568</b>  | <b>1 678</b>  | <b>3 809</b>  | <b>296</b>    | <b>0</b> | <b>296</b>    |
| Peníze   | 059   |              |               | 538           | 26            | 180           |          | 180           |
| Účty v bankách   | 060   | 291          | 1 568         | 1 140         | 3 783         | 116           |          | 116           |
| Krátkodobý cenné papíry a podíly                                 | 061   |              |               |               |               |               |          | 0             |



|  |     |            |            |            |            |            |  |     |
|--|-----|------------|------------|------------|------------|------------|--|-----|
| Požizovaný krátkodobý finanční majetek | 062 |            |            |            |            |            |  | 0   |
| <b>Časové rozlišení (ř. 64 až 66)</b>  | 063 | <b>517</b> | <b>386</b> | <b>232</b> | <b>210</b> | <b>301</b> |  | 301 |
| Náklady příštích období                | 064 | 517        | 386        | 232        | 210        | 301        |  | 301 |
| Komplexní náklady příštích období      | 065 |            |            |            |            |            |  | 0   |
| Příjmy příštích období                 | 066 |            |            |            |            |            |  | 0   |

## PŘÍLOHA P III: ROZVAHA – PASIVA 1. ČÁST – ZA OBDOBÍ 2006 – 2010

| PASIVA  | řád | 2006  | 2007   | 2008   | 2009   | 2010   | Změna | IFRS   |
|---|-----|-------|--------|--------|--------|--------|-------|--------|
| <b>PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)</b>   | 067 | 5 265 | 14 686 | 37 967 | 42 278 | 51 317 | 4 072 | 55 389 |
| <b>Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)</b>  | 068 | 145   | 2 191  | 4 277  | 10 916 | 13 634 | 1 588 | 15 222 |
| <b>Základní kapitál (ř. 70 až 72)</b>   | 069 | 200   | 200    | 400    | 400    | 400    | 0     | 400    |
| Základní kapitál  | 070 | 200   | 200    | 400    | 400    | 400    |       | 400    |
| Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)   | 071 |       |        | 0      | 0      | 0      | 0     | 0      |
| Změny základního kapitálu   | 072 |       |        | 0      | 0      | 0      | 0     | 0      |
| <b>Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)</b>   | 073 | 0     | 0      | 0      | 5 000  | 5 820  | 1 476 | 7 296  |
| Emisní ážio   | 074 |       |        | 0      | 0      | 0      | 0     | 0      |
| Ostatní kapitálové fondy  | 075 |       |        |        | 5 000  | 5 820  |       | 5 820  |
| Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků   | 076 |       |        |        |        |        |       | 0      |
| Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách   | 077 |       |        | 0      | 0      | 0      | 0     | 0      |
| <b>Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)</b>                           | 078 | 0     | 0      | 20     | 189    | 339    | 0     | 339    |
| Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond  | 079 |       |        | 20     | 189    | 339    |       | 339    |
| Statutární a ostatní fondy  | 080 |       |        |        |        |        |       |        |
| <b>Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)</b>   | 081 | -119  | -119   | 2 164  | 3 829  | 5 136  | 30    | 5 166  |
| Nerozdělený zisk minulých let   | 082 |       |        | 2 164  | 3 829  | 5 136  | 30    | 5 166  |
| Neuhrazená ztráta minulých let  | 083 | -119  | -119   | 0      | 0      | 0      | 0     | 0      |
| <b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)<br/>/ř.01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118)/</b> | 084 | 64    | 2 110  | 1 693  | 1 498  | 1 939  | 82    | 2 021  |
| <b>Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)</b>   | 085 | 5 119 | 12 406 | 33 690 | 31 362 | 37 683 | 2 484 | 40 167 |
| <b>Rezervy (ř. 87 až 90)</b>  | 086 | 0     | 0      | 0      | 950    | 1 900  | 0     | 1 900  |
| Rezervy podle zvláštních právních předpisů  | 087 |       |        |        | 950    | 1 900  |       | 1 900  |
| Rezerva na důchody a podobné závazky  | 088 |       |        |        |        |        |       | 0      |
| Rezerva na daň z příjmů   | 089 |       |        |        |        |        |       | 0      |
| Ostatní rezervy   | 090 |       |        |        |        |        |       | 0      |
| <b>Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)</b>  | 091 | 200   | 230    | 3      | 757    | 300    | 1 849 | 2 149  |
| Závazky z obchodních vztahů   | 092 |       |        | 3      |        |        | 1 033 | 1 033  |
| Závazky - ovládající a řídicí osoba   | 093 |       |        |        | 757    | 300    |       | 300    |
| Závazky - podstatný vliv  | 094 |       |        |        |        |        |       | 0      |
| Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení   | 095 |       |        |        |        |        |       | 0      |
| Dlouhodobé přijaté zálohy   | 096 |       |        |        |        |        |       | 0      |

|                            |     |     |     |  |  |  |     |     |
|----------------------------|-----|-----|-----|--|--|--|-----|-----|
| Vydané dluhopisy           | 097 |     |     |  |  |  |     | 0   |
| Dlouhodobé směnky k úhradě | 098 |     |     |  |  |  |     | 0   |
| Dohadné účty pasívní       | 099 |     |     |  |  |  |     | 0   |
| Jiné závazky               | 100 |     |     |  |  |  |     | 0   |
| Odložený daňový závazek    | 101 | 200 | 230 |  |  |  | 816 | 816 |

## PŘÍLOHA P IV: ROZVAHA – PASIVA 2. ČÁST – ZA OBDOBÍ 2006 – 2010

| PASIVA  | Řádek | 2006         | 2007          | 2008          | 2009          | 2010          | Změna      | IFRS          |
|---|-------|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|------------|---------------|
| <b>Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)</b>                       | 102   | <b>4 919</b> | <b>12 176</b> | <b>23 529</b> | <b>18 079</b> | <b>10 987</b> | <b>933</b> | <b>11 920</b> |
| Závazky z obchodních vztahů                                     | 103   | 4 919        | 12 176        | 18 294        | 17 808        | 10 198        | 444        | 10 642        |
| Závazky - ovládající a řídicí osoba                             | 104   |              |               |               |               |               |            | 0             |
| Závazky - podstatný vliv  | 105   |              |               |               |               |               |            | 0             |
| Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | 106   |              |               | 2 888         | 11            |               |            | 0             |
| Závazky k zaměstnancům  | 107   |              |               | 79            | 167           | 209           |            | 209           |
| Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění       | 108   |              |               | 49            | 89            | 81            |            | 81            |
| Stát - daňové závazky a dotace                                  | 109   |              |               | 116           |               | 54            | 516        | 570           |
| Krátkodobé přijaté zálohy                                       | 110   |              |               | 2 063         |               | 520           |            | 520           |
| Vydané dluhopisy  | 111   |              |               |               |               | 0             |            | 0             |
| Dohadné účty pasivní  | 112   |              |               | 8             |               | 27            | -27        | 0             |
| Jiné závazky  | 113   |              |               | 32            | 4             | -102          |            | -102          |
| <b>Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)</b>                | 114   | <b>0</b>     | <b>0</b>      | <b>9 669</b>  | <b>11 087</b> | <b>24 007</b> | <b>0</b>   | <b>24 007</b> |
| Bankovní úvěry dlouhodobé                                       | 115   |              |               |               | 11 087        | 21 391        |            | 21 391        |
| Krátkodobé bankovní úvěry                                       | 116   |              |               | 9 669         |               | 2 615         |            | 2 615         |
| Krátkodobé finanční výpomoci                                    | 117   |              | 0             | 0             | 0             | 1             |            | 1             |
| <b>Časové rozlišení (ř. 119 + 120)</b>                          | 118   | <b>1</b>     | <b>89</b>     | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>   | <b>0</b>      |
| Výdaje příštích období  | 119   |              |               |               |               |               |            | 0             |
| Výnosy příštích období  | 120   | 1            | 89            |               |               |               |            | 0             |

## PŘÍLOHA P V: VÝSLEDOVKA 1. ČÁST – ZA OBDOBÍ 2006 – 2010

| TEXT  | řádek | 2006   | 2007   | 2008   | 2009   | 2010   | Změna  | IFRS   |
|---|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Tržby za prodej zboží   | 01    | 15 026 | 28 205 | 46 153 | 43 148 | 31 326 |        | 31 326 |
| Náklady vynaložené na prodané zboží   | 02    | 12 124 | 24 266 | 39 637 | 37 668 | 27 421 |        | 27 421 |
| <b>Obchodní marže (ř. 01-02)</b>  | 03    | 2 902  | 3 939  | 6 516  | 5 480  | 3 905  | 0      | 3 905  |
| <b>Výkony (ř. 05+06+07)</b>   | 04    | 6 032  | 10 617 | 16 793 | 19 130 | 25 041 | 0      | 25 041 |
| Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb  | 05    | 6 032  | 10 617 | 16 793 | 19 130 | 24 984 |        | 24 984 |
| Změna stavu zásob vlastní činnosti  | 06    |        |        |        |        |        |        | 0      |
| Aktivace  | 07    |        |        |        |        | 57     |        | 57     |
| <b>Výkonová spotřeba (ř. 09+10)</b>   | 08    | 7 966  | 10 359 | 17 765 | 15 879 | 18 351 | -1 975 | 36 376 |
| Spotřeba materiálu a energie  | 09    | 7 966  | 10 359 | 6 038  | 5 870  | 4 277  | -1 975 | 2 302  |
| Služby  | 10    |        |        | 11 727 | 10 009 | 14 074 |        | 14 074 |
| <b>Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)</b>  | 11    | 968    | 4 197  | 5 544  | 8 731  | 10 595 | 1 975  | 12 570 |
| <b>Osobní náklady</b>   | 12    | 0      | 0      | 1 349  | 2 576  | 3 214  | 0      | 3 214  |
| Mzdové náklady  | 13    |        |        | 996    | 1 900  | 2 501  |        | 2 501  |
| Odměny členům orgánů společnosti a družstva   | 14    |        |        |        |        |        |        | 0      |
| Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění   | 15    |        |        | 353    | 676    | 709    |        | 709    |
| Sociální náklady  | 16    |        |        |        |        | 4      |        | 4      |
| Daně a poplatky   | 17    | 1      | 10     | 322    | 324    | 458    |        | 458    |
| Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku   | 18    | 843    | 1 384  | 929    | 2 483  | 3 975  | 859    | 4 834  |
| <b>Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21 )</b>                             | 19    | 0      | 0      | 0      | 0      | 0      | 0      | 0      |
| Tržby z prodeje dlouhodobého majetku  | 20    |        |        |        | 0      |        |        | 0      |
| Tržby z prodeje materiálu   | 21    |        |        |        |        |        |        | 0      |
| <b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24 )</b>                   | 22    | 0      | 0      | 0      | 1      | 0      | 0      | 0      |
| Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku  | 23    |        |        |        | 1      |        |        | 0      |
| Prodaný materiál  | 24    |        |        |        | 0      |        |        | 0      |
| Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 25    |        |        |        | 950    | 950    |        | 950    |
| Ostatní provozní výnosy   | 26    | 1      | 72     | 69     | 412    | 66     |        | 66     |
| Ostatní provozní náklady  | 27    | 1      | 69     | 738    | 312    | 285    |        | 285    |
| Převod provozních výnosů  | 28    |        |        |        |        |        |        | 0      |
| Převod provozních nákladů   | 29    |        |        |        |        |        |        | 0      |
| <b>Provozní výsledek hospodaření</b>  | 30    | 124    | 2 806  | 2 275  | 2 497  | 1 779  | 1 116  | 2 895  |

## PŘÍLOHA P VI: VÝSLEDOVKA 2. ČÁST – ZA OBDOBÍ 2006 – 2010

| TEXT  | řádek | 2006       | 2007         | 2008         | 2009         | 2010         | Změna         | IFRS         |
|---|-------|------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|
| Tržby z prodeje cenných papírů a podílů   | 31    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| Prodané cenné papíry a podíly   | 32    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| Výnosy z dlouhodobého finančního majetku  | 33    | 0          | 0            | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            |
| Náklady z finančního majetku  | 38    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů  | 39    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů   | 40    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti  | 41    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| Výnosové úroky  | 42    |            |              | 3            |              | 4            |               | 4            |
| Nákladové úroky   | 43    | 0          | 0            | 19           | 599          | 1 092        | 218           | 1 310        |
| Ostatní finanční výnosy   | 44    |            |              | 16           | 4            | 3 320        |               | 3 320        |
| Ostatní finanční náklady  | 45    | 32         | 22           | 25           | 1            | 1 576        |               | 1 576        |
| Převod finančních výnosů  | 46    |            |              |              |              | 0            |               | 0            |
| Převod finančních nákladů   | 47    |            |              |              |              | 0            |               | 0            |
| <b>Finanční výsledek hospodaření</b><br><i>/(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))</i> | 48    | <b>-32</b> | <b>-22</b>   | <b>-25</b>   | <b>-596</b>  | <b>656</b>   | <b>-218</b>   | <b>438</b>   |
| <b>Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)</b>  | 49    | <b>28</b>  | <b>674</b>   | <b>557</b>   | <b>403</b>   | <b>496</b>   | <b>816</b>    | <b>1 312</b> |
| -splatná  | 50    | 28         | 674          | 557          | 403          | 496          |               | 496          |
| -odložená   | 51    |            |              |              |              |              | 816           | 816          |
| <b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)</b>                                     | 52    | <b>64</b>  | <b>2 110</b> | <b>1 693</b> | <b>1 498</b> | <b>1 939</b> | <b>-1 198</b> | <b>741</b>   |
| Mimořádné výnosy  | 53    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| Mimořádné náklady   | 54    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| <b>Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)</b>   | 55    | <b>0</b>   | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>0</b>      | <b>0</b>     |
| -splatná  | 56    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| -odložená   | 57    |            |              |              |              |              |               | 0            |
| <b>Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)</b>   | 58    | <b>0</b>   | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>0</b>      | <b>0</b>     |
| Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)   | 59    | 0          | 0            |              |              |              |               | 0            |
| <b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)</b>                                | 60    | <b>64</b>  | <b>2 110</b> | <b>1 693</b> | <b>1 498</b> | <b>1 939</b> | <b>82</b>     | <b>2 021</b> |
| <b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)</b>                              | 61    | <b>92</b>  | <b>2 784</b> | <b>2 250</b> | <b>1 901</b> | <b>2 435</b> | <b>898</b>    | <b>3 333</b> |

## PŘÍLOHA P VII: VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ 2010

| Položka  | 2010           | IFRS           |
|--|----------------|----------------|
| Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období                   | 3 809          | 3 809          |
| <b>Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)</b>                             |                |                |
| Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním   | 2 435          | 3 333          |
| Úpravy o nepeněžní operace   | 6 013          | 7 090          |
| Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku                            | 3 975          | 4 834          |
| Změna stavu opravných položek, rezerv  | 950            | 950            |
| Zisk z prodeje stálých aktiv   | 0              | 0              |
| Výnosy z dividend a podílů na zisku  | 0              | 0              |
| Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky             | 1 088          | 1 306          |
| Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace  | 0              | 0              |
| <b>Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami</b> | <b>8 448</b>   | <b>10 423</b>  |
| Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu   | 8 351          | 8 986          |
| Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv                             | 2 932          | 2 932          |
| Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv                   | 5 828          | 6 463          |
| Změna stavu zásob  | -409           | -409           |
| Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř.                 |                | 0              |
| <b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami</b>             | <b>16 799</b>  | <b>19 409</b>  |
| Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných  | -1 092         | -1 310         |
| Přijaté úroky  | 4              | 0              |
| Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období                       | -496           | -1 312         |
| Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů               | 0              | 0              |
| <b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>   | <b>15 215</b>  | <b>16 787</b>  |
| <b>Peněžní toky z investiční činnosti</b>  |                |                |
| Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv   | -19 050        | -23 981        |
| Příjmy z prodeje stálých aktiv   | 0              | 0              |
| Půjčky a úvěry spřízněným osobám   | 0              | 0              |
| <b>Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti</b>                                   | <b>-19 050</b> | <b>-23 981</b> |
| <b>Peněžní toky z finančních činností</b>  |                |                |
| Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků   | -457           | 1 392          |
| Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty                             | 970            | 2 446          |
| Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.          | 0              | 0              |
| Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům   | 0              | 0              |
| Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů                                       | 0              | 0              |
| Úhrada ztráty společníky   | 0              | 0              |
| Přímé platby na vrub fondů   | 970            | 2 446          |
| Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně                                 | 0              | 0              |
| <b>Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti</b>                                     | <b>513</b>     | <b>3 838</b>   |
| Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků   | -3 322         | -3 356         |
| Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období                          | 487            | 453            |

