

Projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. na účetní výkazy dle standardu IFRS for SMEs

Bc. Pavla Marekwicová

Diplomová práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Pavla Marekovicová**
Osobní číslo: **M100068**
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. na účetní výkazy dle standardu IFRS for SMEs.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše popište vývoj harmonizace účetnictví v Evropské unii a proveďte srovnání českých účetních standardů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví se zaměřením na standard IFRS for SMEs.

II. Praktická část

- Analyzujte rozdíly mezi ČÚS a IFRS for SMEs, které budou použity při převodu účetních výkazů.
- Na základě předchozí analýzy srovnajte účetní závěrku sestavenou dle ČÚS s účetní závěrkou dle standardu IFRS for SMEs.
- Vypracujte projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. na účetní výkazy podle standardu IFRS for SMEs.
- Zhodnoťte vliv tohoto převodu na výsledky finanční analýzy zkoumané společnosti.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:


- BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.**
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. dopl. a akt. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.**
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011. 1. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.**
- KRUPOVÁ, Lenka. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Aplikace v podnikové praxi. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.**
- NERUDOVÁ, Danuše et al. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.**

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Marie Paseková, 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 DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

- (1) Vysoká škola nevydělčně 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 nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

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

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

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

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

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci – nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně 26. 4. 2012

Marešková

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

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

ABSTRAKT

Předmětem této diplomové práce je transformace českých účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. na účetní výkazy dle mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Celá práce je rozčleněna na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se zabývá harmonizací účetnictví, charakteristikou IFRS for SMEs a srovnáním vybraných oddílů tohoto standardu s plnými IFRS a ČÚS. V praktické části je zpracována analýza jednotlivých položek účetních výkazů společnosti a proveden převod na účetní výkazy dle standardu IFRS for SMEs. V závěru diplomové práce je zhodnocen vliv tohoto převodu na výsledky finanční analýzy společnosti.

Klíčová slova: Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, Harmonizace účetnictví, Účetní závěrka, Transformace účetních výkazů, Vykazování, Finanční analýza.

ABSTRACT

The subject of this diploma thesis is a transformation of financial statements of the company XY, s.r.o. to financial statements according to International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. The thesis is divided into theoretical and practical part. The theoretical part examines the harmonization of accounting, characteristics of IFRS for SMEs and comparison of selected sections of this standard with full IFRS and Czech accounting legislation. In the practical part, individual items of the financial statements of the company are analyzed and the financial statements are transformed according to IFRS for SMEs. In the conclusion, the influence of the transformation is evaluated based on the results of a financial analysis of the company.

Keywords: International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, Accounting harmonization, Financial statements, Transformation of financial statements, Reporting, Financial Analysis.

Ráda bych poděkovala paní doc. Ing. Marii Pasekové, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, za její odborné vedení, vstřícný přístup, cenné rady a čas, který mi věnovala při konzultacích. Dále bych chtěla poděkovat hlavní ekonomce společnosti XY, s.r.o. za její ochotu a čas, který mi poskytla při získávání podkladů a informací potřebných pro zpracování této diplomové práce.

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

OBSAH

ÚVOD.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	14
1.1 HARMONIZACE V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE.....	14
1.2 AMERICKÉ VŠEOBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ STANDARDY (US GAAP)	15
1.3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ (IFRS).....	16
1.3.1 Struktura mezinárodních standardů účetního výkaznictví	17
1.3.2 Koncepční rámec	18
2 MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY (IFRS FOR SMEs)	21
2.1 VÝZNAM MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ V EVROPSKÉ UNII	22
2.1.1 Postavení malých a středních podniků v České republice	23
2.2 OBSAH STANDARDU IFRS FOR SMEs	25
2.2.1 Oblasti nezachycené ve standardu IFRS for SMEs.....	26
2.3 VÝHODY A NEVÝHODY STANDARDU IFRS FOR SMEs.....	27
3 SROVNÁNÍ STANDARDU IFRS FOR SMEs S IFRS A ČÚS	28
3.1 ODDÍL 3: PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	28
3.2 ODDÍL 4: VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI (ROZVAHA)	29
3.3 ODDÍL 5: VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU (VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY).....	29
3.4 ODDÍL 10: ÚČETNÍ PRAVIDLA, ODHADY A CHYBY.....	30
3.5 ODDÍL 11: ZÁKLADNÍ FINANČNÍ NÁSTROJE.....	32
3.6 ODDÍL 13: ZÁSOBY.....	32
3.7 ODDÍL 16: INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ.....	33
3.8 ODDÍL 17: POZEMKY, BUDOVOY A ZAŘÍZENÍ	34
3.9 ODDÍL 18: NEHMOTNÁ AKTIVA JINÁ NEŽ GOODWILL	36
3.10 ODDÍL 20: LEASINGY.....	37
3.11 ODDÍL 23: VÝNOSY	39
3.12 ODDÍL 25: VÝPŮJČNÍ NÁKLADY.....	41
3.13 ODDÍL 29: DANĚ ZE ZISKU	41
3.14 ODDÍL 30: TRANSAKCE V CIZÍ MĚNĚ	42
II PRAKTICKÁ ČÁST	44
4 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.	45

4.1	OBCHODNÍ PARTNEŘI	45
4.2	CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ	46
4.3	SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	47
4.4	ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI XY, S.R.O.	48
4.4.1	Rozvaha.....	48
4.4.1.1	Majetková struktura společnosti	48
4.4.1.2	Finanční struktura společnosti	49
4.4.2	Výkaz zisku a ztráty	51
4.4.2.1	Analýza výnosů a nákladů společnosti	51
4.4.3	Přehled o peněžních tocích.....	53
5	POSTUP PŘI PŘEVODU ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY DLE IFRS FOR SMEs.....	54
5.1	ANALÝZA ROZVAHY – AKTIVA	54
5.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	55
5.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek	55
5.1.3	Dlouhodobý finanční majetek	57
5.1.4	Zásoby	57
5.1.5	Dlouhodobé pohledávky.....	57
5.1.6	Krátkodobé pohledávky	58
5.1.7	Krátkodobý finanční majetek	58
5.1.8	Časové rozlišení aktiv	59
5.2	ANALÝZA ROZVAHY – PASIVA	59
5.2.1	Vlastní kapitál	59
5.2.2	Rezervy.....	60
5.2.3	Dlouhodobé závazky	60
5.2.4	Krátkodobé závazky	60
5.2.5	Bankovní úvěry a výpomoci.....	61
5.2.6	Časové rozlišení pasiv	62
5.3	ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY	62
5.3.1	Tržby za prodej zboží	62
5.3.2	Náklady vynaložené na prodané zboží	62
5.3.3	Výkony	62
5.3.4	Výkonová spotřeba.....	63
5.3.5	Osobní náklady.....	64
5.3.6	Daně a poplatky.....	64
5.3.7	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	64
5.3.8	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	64
5.3.9	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	64
5.3.10	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	65
5.3.11	Ostatní provozní výnosy a náklady	65
5.3.12	Výnosové a nákladové úroky	65
5.3.13	Ostatní finanční výnosy a náklady.....	66
5.3.14	Mimořádné výnosy a náklady.....	66
5.3.15	Daň z příjmů za běžnou činnost	66

6	PROJEKT TRANSFORMACE ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI XY, S.R.O. NA VÝKAZY DLE IFRS FOR SMESs.....	67
6.1	KLASIFIKACE POLOŽEK ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE IFRS FOR SMES	68
6.1.1	Klasifikace položek rozvahy dle IFRS for SMES.....	68
6.1.2	Klasifikace položek výkazu zisku a ztráty dle IFRS for SMES.....	71
6.2	ÚPRAVA DAT V SOUVISLOSTI S PŘECHODEM NA IFRS FOR SMES.....	72
6.2.1	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	73
6.2.2	Finanční leasing.....	73
6.2.3	Investice do nemovitostí.....	80
6.2.4	Výpočet odložené daně	81
6.2.5	Reklasifikační úpravy.....	82
6.3	TRANSFORMACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY DLE IFRS FOR SMES.....	83
6.3.1	Transformační úpravy rozvahy.....	83
6.3.2	Transformační úpravy výkazu zisku a ztráty.....	84
6.3.3	Transformační úpravy výkazu o peněžních tocích	85
6.3.4	Transformační úpravy výkazu o změnách vlastního kapitálu	86
6.4	ÚČETNÍ VÝKAZY SPOLEČNOSTI XY, S.R.O. SESTAVENÉ DLE IFRS FOR SMES	87
6.4.1	Výkaz o finanční situaci	88
6.4.2	Výkaz o úplném výsledku	89
6.4.3	Výkaz o peněžních tocích.....	90
6.4.4	Výkaz o změnách vlastního kapitálu.....	91
6.4.5	Příloha k účetní závěrce	91
6.5	VLIV PŘEVODU ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE IFRS FOR SMES NA VÝSLEDKY FINANČNÍ ANALÝZY	92
6.5.1	Analýza aktiv a pasiv	92
6.5.2	Analýza výsledku hospodaření.....	93
6.5.3	Analýza poměrových ukazatelů	94
6.6	PŘECHOD NA VÝKAZNICTVÍ DLE STANDARDU IFRS FOR SMES.....	96
	ZÁVĚR	99
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	101
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	104
	SEZNAM GRAFŮ	106
	SEZNAM OBRÁZKŮ	107
	SEZNAM TABULEK.....	108
	SEZNAM PŘÍLOH.....	111

ÚVOD

Z celosvětového hlediska představuje harmonizace účetnictví velmi aktuální téma. Důvodem je jak postupující globalizace, tak narůstající počet uživatelů, kteří využívají účetní informace ke svému rozhodování. Odlišné vykazování účetnictví v jednotlivých zemích zpomaluje a komplikuje celý proces rozhodování. Chybně učiněná rozhodnutí tak mohou způsobit ztrátu nebo odradit investora od vstupu na zahraniční trh. Právě tyto skutečnosti vedou ke světové harmonizaci účetnictví, která má za cíl překonávat existující rozdíly mezi jednotlivými národními účetními systémy.

V rámci Evropské unie jsou tyto požadavky jednoznačně splněny na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), které mají od roku 2005 povinnost používat kotované společnosti na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu. České společnosti, jejichž akcie jsou obchodovány na veřejných trzích, musí tímto ustanovením vést účetnictví i dle českých účetních předpisů, jelikož výsledek hospodaření sestavený dle IFRS nelze použít pro daňové účely. Pomocí mezinárodního účetního výkaznictví je zajištěna srovnatelnost a srozumitelnost vykazovaných informací a usnadněna práce ratingovým agenturám, ekonomům a auditorům při srovnávání. Výhodou je také reálnější zobrazení finanční výkonnosti společnosti a zvýšení její konkurenceschopnosti.

Z důvodu narůstající významnosti malých a středních podniků, které představují 99 % všech společností v Evropské unii, se Rada pro mezinárodní účetní standardy rozhodla v roce 2009 vydat standard věnovaný právě těmto účetním jednotkám. V české republice je vykazování dle IFRS for SMEs zcela dobrovolné. Záleží na každé společnosti, zda se bude touto formou výkaznictví zabývat či nikoliv. Tento standard vychází ze základních principů plných IFRS, ale v řadě případů je zjednodušen tak, aby nebyl velkou přítěží pro dané podniky. Mezi společnosti využívající tohoto účetního výkaznictví patří zejména podniky, které mají dceřiné společnosti v jiných členských státech nebo vyvážejí do zahraničí, popřípadě si půjčují zahraniční kapitál.

Hlavním úkolem této diplomové práce je transformace účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. sestavených dle českých účetních standardů na účetní výkazy dle IFRS for SMEs. K této transformaci je využita účetní závěrka společnosti za rok 2010. Celá práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

Po důkladném prostudování a zpracování odborné literatury se teoretická část zaměřuje nejdříve na celosvětovou harmonizaci účetnictví a následně se podrobně zabývá samotným standardem IFRS for SMEs. Je zde rovněž zdůrazněn význam malých a středních podniků nejen v rámci Evropské unie, ale i České republiky. V další kapitole jsou řešeny jednotlivé vybrané oddíly standardu, které jsou relevantní pro zkoumanou společnost a jsou srovnány jak s plnými IFRS, tak s českými účetními standardy.

Praktická část se skládá z analytické a projektové části. Nejprve je krátce charakterizována daná společnost a poté je provedena analýza její účetní závěrky sestavené dle ČÚS. Tato analýza odhaluje, které oblasti budou muset být upraveny v rámci přechodu na výkaznictví dle IFRS for SMEs. V projektové části jsou již vyčísleny a popsány změny týkající se jednotlivých položek účetních výkazů a následně jsou sestaveny finální výkazy v souladu s IFRS for SMEs. V závěru diplomové práce je zpracována finanční analýza, která zobrazuje dopad této transformace na výsledky finanční analýzy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Společnosti a finanční trh se stále více stávají globální záležitostí, ovšem různé účetní systémy brání integraci finančních trhů a způsobují společně dodatečné náklady. Z důvodu současných trendů ve finančním řízení vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví, jejímž cílem je zvýšit srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 52)

Dvořáková (2008, s. 3) zdůrazňuje, že takové informace jsou důležité nejen pro podnikatelská rozhodnutí, ale také pro poskytování dotací, podpor a nejrůznějších grantů. Kovaníková (2004, s. 117) naopak vyzdvihuje fakt, že sjednocení by také přivítali zaměstnanci připravující účetní výkazy za organizační složky své společnosti umístěné v mnoha zemích světa, jelikož musí respektovat množství účetních pravidel té které země.

Podle Kovaníkové (2005, s. 4) probíhá sblížování účetních zásad a postupů jak v rámci určitého hospodářsko-politického seskupení zemí (např. v rámci EU), tak v rámci celého světa, jejímž cílem je nejen přiblížení odlišných systémů účetního výkaznictví, ale dokonce jejich konvergence, tj. dosažení shody.

Dvořáková (2008, s. 3) člení mezinárodní účetní harmonizaci do tří současných linií:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS),
- Účetní směrnice Evropské unie (4., 7. a 8. směrnice),
- Národní účetní standardy USA (US GAAP).

1.1 Harmonizace v rámci Evropské unie

Jak uvádí Bohušová (2008, s. 13), k prvním snahám o harmonizaci účetnictví v rámci Evropského hospodářského společenství patřilo přijetí směrnic (direktiv), které tvoří kodex účetní legislativy EU a znamenají základní harmonizační nástroj Evropské komise v oblasti účetnictví. Jílek a Svobodová (2011) vyzdvihují fakt, že každá členská země EU musí v předepsané době zahrnout směrnice do své národní legislativy.

Pro harmonizaci účetnictví byly vytvořeny tyto směrnice (Bohušová, 2008, s. 13):

- **čtvrtá směrnice** č. 78/660/EEC z roku 1978, která se zabývá úpravou účetních výkazů, přílohy a výroční zprávy,

- **sedmá směrnice** č. 83/349/EEC z roku 1983, která je zaměřena na konsolidované účetní závěrky,
- **osmá směrnice** č. 84/253/EEC z roku 1984, která se týká kvalifikačních požadavků na profesi auditora, což je nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek.

Pomocí těchto směrnic se zvýšila kvalita účetních výkazů. Volný přístup k účetním výkazům otevřel cestu k fungování vlastního kapitálového trhu Evropské unie a rozšířil se obchod mezi členskými státy, čímž došlo ke zvýšení jejich konkurenceschopnosti. (Kovaničová, 2005, s. 23)

Dvořáková (2008, s. 3) poukazuje na to, že směrnice postupem času zastarávaly a přestávaly vyhovovat potřebám harmonizace. Rada EU vydávala další předpisy, jež původní směrnice rozšiřovaly a doplňovaly, ale i přesto byly nedostatečné. Příčinou podle Bohušové (2008, s. 15) byla skutečnost, že účetní výkazy sestavené dle národní legislativy nebyly uznávány světovými finančními trhy, od kterých potřebovaly nadnárodní společnosti čerpat kapitál. Tyto výkazy nesplňovaly jejich požadavky týkající se účetního výkaznictví. Proto v roce 2000 Evropská komise vydala tzv. novou harmonizační strategii, která obsahuje důležitou koncepční změnu. Za nástroj harmonizace evropského účetnictví zvolila IAS/IFRS. Tato strategie vyžaduje od 1. 1. 2005 sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů ve shodě s IFRS.

Je nutné ovšem konstatovat, že Evropská komise se stále zabývá aktualizacemi daných direktiv. Dne 25. 10. 2011 předložila **návrh na novou směrnici pro regulaci účetnictví, která by zrušila Čtvrtou a Sedmou směrnici**. Důvodem této revize je odstranění nebo alespoň snížení administrativní zátěže zejména pro malé podniky a zlepšení pravidel pro všechny účetní jednotky, které se Čtvrtou směrnicí řídí. Cílem revize směrnic je rovněž zvýšení srozumitelnosti textu jak pro zákonodárce, tak uživatele. Nová směrnice je rozdělena do deseti kapitol, které uplatňují hlavní zásadu, a to „přednost ekonomického obsahu nad formou“. (Žárová, 2011, s. 9-12)

1.2 Americké všeobecně uznávané účetní standardy (US GAAP)

Podle Ficbauera (2009, s. 10) představují všeobecně uznávané účetní standardy (Generally Accepted Accounting Principles) nejstarší ucelený účetní systém, který odpovídá potřebám rozvinuté ekonomiky. US GAAP poskytuje informace majitelům, investorům a dalším uži-

vatelům, kteří využívají kapitálový trh. Jedná se o systém, který je zaměřen na sestavování finančních výkazů pro uživatele, nezabývá se sestavováním vnitropodnikových hlášení, zpráv a už vůbec ne daňových přiznání. Využití US GAAP je založeno na dobrovolném rozhodnutí, nikoliv na zákonné povinnosti.

Vznik US GAAP se pojí s pádem americké burzy v roce 1929, který byl rovněž zapříčiněn nízkou vypovídací schopností účetních informací. Díky silnému vlivu USA na kapitálových trzích, zejména na newyorské burze, mají US GAAP světový význam a jsou velice důležité pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Povinnost sestavovat účetní výkazy podle US GAAP mají akciové společnosti, jejichž akcie jsou veřejně obchodovatelné. Tvorbou účetních zásad a metod pro tyto společnosti byla v roce 1934 pověřena nejvyšší americká burzovní instituce (SEC). Ta delegovala tyto úkoly na soukromou instituci FASB. (Hinke, 2007, s. 14; Kovanicová, 2004, s. 130)

Ficbauer (2009, s. 10) uvádí, že US GAAP je v současné době založen na 163 standardech, 7 konceptech a 48 interpretacích. Tento účetní systém je rovněž usměrňován množstvím jiných výkladů, interpretací, technických zpráv a stanovisek, které vydávají americké profesní instituce.

Jílek a Svobodová (2011, s. 52) i Krupová (2009a, s. 3) popisují ve svých knihách **projekt konvergence** mezi IFRS a US GAAP, který probíhá od roku 2002. Úkolem tohoto projektu je odstranit všechny podstatné rozdíly mezi těmito systémy a poté vytvářet standardy společně. Ke splnění tohoto cíle je nutné zajistit plnou kompatibilitu obou systémů tak rychle, jak jen to bude možné a řídit budoucí programy tak, aby dosažený stupeň kompatibility zůstal zachován. Projekt sblížování se nyní týká podnikatelských jednotek, později se bude zabývat neziskovými jednotkami v soukromém sektoru.

1.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Počátek procesu harmonizace účetnictví je datován od roku 1973, kdy byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC). Tato nezávislá soukromá organizace se skládala z účetních institucí z 10 zemí světa. (Kraftová a Suchánek, 2010, s. 19)

V průběhu existence IASC vzniklo 41 mezinárodních účetních standardů označovaných zkratkou IAS (International Accounting Standards). V roce 2001 byl IASC nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a namísto IAS jsou vydávány mezinárodní stan-

dardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards), které jsou číslovány znovu od jedničky (v současnosti existuje 9 standardů). Kromě standardů jsou vydávány také interpretace, jejichž tvůrcem byl do roku 2000 Stálý interpretační výbor (SIC), po tomto období tuto úlohu převzal Výbor pro interpretaci standardů mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC). Interpretace mají za úkol objasnit některá problematická ustanovení daných standardů a reagují na nově vzniklé ještě neřešené skutečnosti. (Krupová, 2009a, s. 6)

Dvořáková (2008, s. 6) vyzdvihuje fakt, že pojem IFRS se používá také v obecnější rovině, než jen jako jednotlivé standardy. IFRS zahrnuje jak platné standardy IAS a IFRS, tak interpretace SIC a IFRIC.

Podle Krupové (2009a, s. 3) byl rok 2005 významným mezníkem pro vývoj pravidel účetního výkaznictví. Právě v tomto roce muselo více jak 7 000 společností kótovaných na burzách v tehdejších 25 členských státech EU předložit své výkazy v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Jílek a Svobodová (2011, s. 15) dále uvádí, že v roce 2009 požadovalo či umožňovalo sestavení účetní závěrky podle IFRS celkem 117 zemí světa. V co nejbližší době by se měla připojit ještě Brazílie, Čína a Indie. V budoucnu by se dokonce měly mezinárodní standardy účetního výkaznictví používat ve 140 státech.

1.3.1 Struktura mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Úvodní část vymezuje účel IASB, řídicích orgánů a jejich pracovních postupů a programů při tvorbě IFRS. Dále zahrnuje stanovy Nadace Rady pro IFRS. Hlavním posláním IASB je vytvoření vysoce kvalitních a celosvětově platných účetních standardů, které zajistí srovnatelnost a transparentnost informací z účetních závěrek. (Bohušová, 2008, s. 21)

Předmluva k výkladu standardů má za cíl formulovat a vyhlášovat účetní standardy, které mají být následně propagovány k celosvětovému přijetí a dodržování. Má také za úkol dbát o zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů týkajících se předkládání účetních výkazů. (Kovanicová, 2005, s. 28)

Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem pro sestavování a předkládání účetních výkazů. „Jsou v něm uvedeny základní předpoklady, ze kterých vychází text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zastřešuje všechny standardy.“ (Krupová, 2009a, s. 12) Podrobněji o koncepčním rámci (viz. kapitola 1.3.2).

Účetní standardy obsahují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 a nově vydané standardy IFRS 9, 10, 11, 12, 13, které budou účinné pro účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo později) a Mezinárodní účetní standardy (IAS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví postupně nahrazují a doplňují standardy IAS. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 19)

Interpretace standardů se skládají z interpretací mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC 1, 2, 4 – 19 a nově vydané interpretace IFRIC 20, která bude platná pro účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo po tomto datu) a interpretací Mezinárodních účetních standardů (SIC 7, 10, 12, 13, 15, 21, 25, 27, 29, 31, 32). (Jílek a Svobodová, 2011, s. 19)

1.3.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec byl schválen v roce 1989. Stanovuje cíle účetní závěrky a její uživatele, základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, obsah a způsob vykazování a oceňování prvků účetní závěrky a v neposlední řadě se týká pojetí a uchování kapitálu.

Dle mého názoru chybí české účetní legislativě detailní definice účetních pojmů, principů, metod atd., které obsahuje právě koncepční rámec mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Účetní jednotka je ošizená o tuto pomoc při řešení problémů v oblasti účetnictví. Jejím jediným východiskem je zákon o účetnictví, který je ovšem oproti koncepčnímu rámci nedostačující.

Cíl účetní závěrky a její uživatelé

Úkolem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční situaci, výkonnosti a o změnách ve finanční situaci společnosti, které jsou potřebné pro všechny uživatele, kteří uskutečňují ekonomická rozhodnutí. Mezi hlavní uživatele účetních závěrek patří investoři, zaměstnanci, věřitelé, dodavatelé, zákazníci, veřejnost, stát a jeho orgány. (Krupová, 2009a, s. 12)

Základní předpoklady pro přípravu účetní závěrky

V koncepčním rámci jsou stanoveny dva základní předpoklady zpracování účetní závěrky, a to nepřetržitost trvání podniku a aktuální báze. (Paseková, 2007, s. 17)

- *Předpoklad trvání podniku* se vyznačuje tím, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti, ani není nucen k likvidaci nebo k redukci své činnosti.
- *Akruálnost* uznává výsledky transakcí v období, kdy k nim dochází (věcně a časově), nikoliv až v okamžiku, kdy jsou realizovány peněžní toky.

Kvalitativní charakteristiky informací v účetní závěrce

Mezi kvalitativní vlastnosti informace patří (Paseková, 2007, s. 17-18):

- *Srozumitelnost* (informace musí být srozumitelná pro konečného uživatele),
- *Relevance* (informace musí být důležitá pro rozhodování uživatelů),
- *Spolehlivost* (informace nesmí být chybná a zkreslená, ale kompletní a nestranná),
- *Srovnatelnost* (možnost srovnání jak v čase, tak mezi podobnými podniky),
- *Včasnost* (opožděné informace ztrácejí význam pro uživatele),
- *Rovnováha mezi přínosy a náklady na informaci* (náklady na zjištění informace nesmí přesahovat její užitek),
- *Pravdivý a věrný obraz*.

Základní prvky účetní závěrky

Finanční situaci podniku vystihují aktiva, závazky a vlastní kapitál. Měřením výkonnosti se zabývají náklady a výnosy. (Kraftová a Suchánek, 2010, s. 25)

- *Aktivum* je majetek užívaný podnikem, který je výsledkem minulých událostí, od kterého se očekává, že přinese budoucí ekonomický prospěch ze zvýšení aktiv nebo snížení závazků.
- *Závazek* je charakterizován jako současná povinnost podniku, která v budoucnu vyvolá odliv zdrojů z důvodu snížení aktiv nebo zvýšení závazků na základě minulých událostí.
- *Vlastní kapitál* představuje zbývající část aktiv po odečtení všech závazků podniku. Celková výše VK odpovídá buď tržní hodnotě akcií podniku, nebo částce, kterou by bylo možno získat prodejem jednotlivých složek čistých aktiv.
- *Výnosy* zvyšují ekonomický prospěch a představují ocenitelný důsledek minulých transakcí. Výnosy (income) jsou tvořeny tržbami (revenues) a přírůstky (gains).
- *Náklady* snižují ekonomický prospěch a jsou ocenitelným důsledkem minulých transakcí. Náklady (expenses) v širším pojetí v sobě zahrnují náklady běžné činnosti (expenses) v užším pojetí a ztráty (losses).

Oceňování prvků účetní závěrky

Mezi oceňovací základny Koncepčního rámce patří následující hodnoty (Krupová, 2009a, s. 16-17):

- *Historická cena* vykazuje aktiva v částce zaplacených peněz v době jejich pořízení a závazky jsou zobrazovány v částkách přínosu, který by bylo možno získat směnou za přijetí závazku.
- *Reprodukční cena* zachycuje aktiva v částce, kterou je nutno zaplatit, kdyby bylo pořizováno nyní. Závazky jsou vyjádřeny v nediskontované částce potřebné k jeho vypořádání v současnosti.
- *Realizovatelná hodnota* vymezuje aktiva v částce získané při jejich prodeji za obvyklých podmínek a závazky jsou vykazovány v částce potřebné na jejich úhradu za obvyklých podmínek.
- *Současná hodnota* definuje aktiva jako současnou diskontovanou hodnotu budoucích čistých peněžních příjmů a závazky jako současnou diskontovanou hodnotu budoucích čistých výdajů.
- *Reálná hodnota* (fair value), která je stále více v IFRS používána, zobrazuje částku, za kterou by mohlo být aktivum směřeno nebo závazek vyrovnán mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek.

Pojetí uchování kapitálu

Koncepce uchování kapitálu vyjadřuje, jak podnik určuje kapitál, který uchovává. K vyjádření této míry lze využít finanční nebo produkční pojetí. (Kraftová a Suchánek, 2010, s. 26)

- *Ve finančním pojetí* dosahuje společnost zisku, pokud vlastní kapitál na konci účetního období převyšuje hodnotu vlastního kapitálu na začátku období (v nominálních peněžních jednotkách).
- *Produkční pojetí* kapitálu vykazuje zisk, pokud produkční kapacita společnosti převyšuje na konci období kapacitu na jeho začátku (v běžných cenách).

Další kapitola teoretické části se specifikuje jednak na Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs), který je směrodatný pro můj projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. a jednak zdůrazňuje význam malých a středních podniků v Evropské unii včetně České republiky.

2 MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY (IFRS FOR SMEs)

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs – International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities) představuje zjednodušenou formu plných IFRS. Aplikace tohoto standardu do podniku je čistě na dobrovolné bázi. Malé a střední podniky jsou definovány jako jednotky, které nemají veřejnou odpovědnost, tzv. neobchodují na veřejném trhu a uveřejňují obecné účetní závěrky pro externí uživatele. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 21)

Jak dále uvádí Jílek a Svobodová (2011, s. 20): „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a jejich interpretace se mají aplikovat na všechny ziskově orientované podniky v soukromém i veřejném sektoru bez ohledu na jejich velikost“. Účetnictví musí korespondovat s vlastnostmi ekonomických skutečností, nikoliv s velikostí podniku.

IFRS for SMEs se připravovaly od června 2004 a po dlouhých diskuzích jich IASB vydala v červenci roku 2009. Mezi zásadní rozdíly IFRS for SMEs a plnými IFRS patří zjednodušení některých pravidel, upuštění od nepodstatných záležitostí pro malé a střední podniky a omezení požadavků týkající se zveřejňování účetní závěrky. Předpokládá se, že standard bude novelizován maximálně jednou za tři roky. (Kraftová a Suchánek, 2010, s. 21)

Nerudová a kol. (2009, s. 92) říká, že standard IFRS for SMEs by měl pomoci zejména k:

- zvýšení srovnatelnosti finančních výkazů,
- posílení důvěryhodnosti sestavených finančních výkazů,
- snížení zátěže spojené s úpravami národních standardů,
- usnadnění vstupu na kapitálové trhy.

Definice Evropské komise pro malé a střední podniky

Definice pro SME vychází z nařízení Evropské komise, které bylo přijato i Českou republikou. Tato definice je využita hlavně, když je posuzována možnost financování z evropských fondů orientovaných na podporu podnikání. Byly vytvořeny tři základní kritéria, která zařazují podniky do kategorie SME. Jedná se o počet zaměstnanců, roční obrát v milionech eur a celkovou bilanční sumu v milionech eur, viz. tabulka (*Tab. 1*).

Evropská komise charakterizuje podnik jako organizační jednotku uskutečňující ekonomickou činnost, přičemž nezáleží na právní formě podnikání (Nerudová et al., 2009, s. 11).

Tab. 1. Definice kritérií pro malé a střední podniky

	Počet zaměstnanců	Roční čistý obrat	Celková bilanční suma
Střední podniky	< 250	≤ € 50 mil.	≤ € 43 mil.
Malé podniky	< 50	≤ € 10 mil.	≤ € 10 mil.
Mikropodniky	< 10	≤ € 2 mil.	≤ € 2 mil.

Zdroj: (European Commission, 2012)

Nová podoba směrnice z 25. 10. 2011 upravuje hranici kritérií pro identifikaci malých a středních podniků takto (Tab. 2). Čistý obrat a bilanční suma vykazují nové hodnoty z důvodu měnící se úrovně inflace od roku 2006. Pro zařazení podniku do kategorie malých nebo středních platí, že nesmí být překročeny dvě ze tří kritérií k rozvahovému dni.

Tab. 2. Definice kritérií pro malé a střední podniky v návrhu nové směrnice

	Počet zaměstnanců	Roční čistý obrat	Celková bilanční suma
Střední podniky	< 250	≤ € 40 mil.	≤ € 20 mil.
Malé podniky	< 50	≤ € 10 mil.	≤ € 5 mil.

Zdroj: (Žárová, 2011, s. 9-12)

Novela směrnice rovněž poukazuje na to, že povinné používání IFRS for SMEs je na rozhodnutí členských států Evropské unie. Jelikož u tohoto relativně nového standardu stále chybí zkušenosti s jeho celosvětovou implementací a zatím není veřejností považován za prostředek zjednodušení a snížení administrativní náročnosti při sestavování účetní závěrky. (Žárová, 2011, s. 9-12)

2.1 Význam malých a středních podniků v Evropské unii

Je zřejmé, že malé a střední podniky jsou hlavním hnacím motorem hospodářského růstu, inovací, tvorby pracovních míst a sociální integrace. V roce 2010 působilo v EU okolo 20,8 mil. malých a středních podniků, které představovaly 99 % všech společností. Z tabulky (Tab. 3) lze také vyčíst, že SME vytvářely přibližně 67 % pracovních míst. Podporou pro SME je Evropská komise, která se zaměřuje na zlepšení podnikatelského prostředí, tak aby tyto podniky mohly v dnešní globální ekonomice plně realizovat svůj potenciál. (Evropská komise, 2012)

Tab. 3 Počet podniků a zaměstnanců v EU-27 podle velikostní kategorie za rok 2010

	Mikro	Malé	Střední	SME	Velké	Celkem
Podniky						
Hodnota	19 198 539	1 378 401	219 252	20 796 192	43 034	20 839 226
%	92,1	6,6	1,1	99,8	0,2	100
Zaměstnanci						
Hodnota	38 905 519	26 605 166	21 950 107	87 460 792	43 257 098	130 717 890
%	29,8	20,4	16,8	66,9	33,1	100

Zdroj: (European Commission, 2011)

V roce 2008 zveřejnila Evropská komise dokument „Small Business Act“ (SBA), který představuje jednotný rámec aktivit politiky EU, jež má posílit konkurenceschopnost SME, aby mohly růst a vytvářet nová pracovní místa. Všechny členské státy EU se zavázaly tyto aktivity aplikovat do svých zemí ve vzájemné spolupráci s Evropskou komisí. SBA tvoří balíček legislativních opatření, politických závazků a praktických opatření týkající se rozvoje SME, zabývá se také možnostmi přístupu k finančním prostředníkům a podněcuje rozvoj inovací. EU musí při přípravě a provádění politik vůči SME dodržovat soubor deseti zásad SBA, které jsou nezbytné pro vytvoření rovných podmínek pro malé a střední podniky. Veškeré informace o politikách a iniciativách EU vzhledem k SME lze nalézt na webových stránkách Evropského portálu pro SME. (Nerudová et al., 2009, s. 13-15)

2.1.1 Postavení malých a středních podniků v České republice

Malé a střední podniky hrají nezastupitelnou roli nejen v celé EU, ale také v české ekonomice, vždyť představují 99,84 % všech podnikatelských subjektů. Statistická data uvádějí, že 2/3 pracovníků zaměstnávají právě malé a střední podniky. Česká vláda a Ministerstvo průmyslu a obchodu si tento fakt velmi dobře uvědomují a proto zaměřují na tento segment podnikatelů své podpůrné nástroje, a to nejen finančního charakteru. (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2011)

V ČR byl vydán roku 2002 zákon č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání, který stanovuje zásady pro poskytování podpory při zahájení podnikání, jakož i při upevnění ekonomické pozice SME. Podpora SME probíhá na území ČR prostřednictvím Operačního programu „Podnikání a inovace 2007 – 2013“ a dalšími programy, které využívají prostředky strukturálních fondů EU. Mezi ty co těchto prostředků nevyužívají, patří „Národní programy malého a středního podnikání“. (Nerudová et al., 2009, s. 25-27)

Níže uvedená tabulka (Tab. 4) zobrazuje vývoj ekonomických ukazatelů malých a středních podniků v ČR v letech 2006 až 2010. Podle údajů ČSÚ vykazovalo podnikatelskou činnost v roce 2010 celkem 213 512 právnických osob a 806 083 fyzických osob zařazených do kategorie SME. Oproti roku 2009 je to pokles o 56 400 SME. Celkový počet zaměstnanců malých a středních podniků se v roce 2010 snížil oproti roku 2009 o 39 tis. na celkových 1 827 tis. zaměstnanců. V roce 2010 vytvořily malé a střední podniky výkony ve výši 3 996 314 mil. Kč, což je oproti roku 2009 zvýšení o 102 305 mil. Kč. Účetní přidaná hodnota se oproti roku 2009 zvýšila o 44 651 mil. Kč. Průměrné měsíční mzdy v sektoru malých a středních podniků dosáhly v roce 2010 výše 20 527 Kč, avšak byly nižší o 10,74 % než celostátní průměr, vykazován ve výši 22 996 Kč. Investice do hmotných a nehmotných statků včetně pozemků dosáhly v roce 2010 hodnotu 296 380 mil. Kč, což je o 24 856 mil. Kč méně než v roce 2009. Vývoz malých a středních podniků od roku 2006 dosahuje v absolutní hodnotě nepřetržitý nárůst. V roce 2010 činil podíl vývozu malých a středních podniků na celkovém vývozu 51,3 % a podíl dovozu SME na celkovém dovozu 56,1 %. (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2011)

Tab. 4. Vývoj malých a středních podniků v ČR v letech 2006 – 2010

	2006	2007	2008	2009	2010
Počet právnických osob (PO)	178 860	195 359	216 589	238 715	213 512
Počet fyzických osob (FO)	820 612	839 120	826 931	837 280	806 083
Celkem SME	999 472	1 034 479	1 043 520	1 075 995	1 019 595
Počet zaměstnanců (tis. Kč)	1 983	2 033	2 011	1 866	1 827
Výkony (mil. Kč)	3 680 034	3 951 875	4 501 879	3 894 009	3 996 314
Účetní přidaná hodnota (mil. Kč)	1 185 225	1 278 723	1 392 041	1 235 811	1 280 462
Mzdové náklady (mil. Kč)	404 486	445 941	476 960	454 163	450 030
Investiční náklady (mil. Kč)	303 627	301 853	388 148	321 236	296 380
Vývoz (mil. Kč)	968 774	1 125 786	1 147 498	1 091 985	1 291 241
Dovoz (mil. Kč)	1 184 990	1 302 070	1 354 256	1 144 073	1 343 090

Zdroj: (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2011)

Veber a Srpová (2005, s. 21) vyzdvihují fakt, že malé a střední podniky dávají šanci k svobodnému uplatnění lidí v produktivním procesu. Existence těchto jednotek stabilizuje společnost s ohledem na daný region, jelikož mu poskytuje zaměstnanost a ekonomické přínosy. Charakteristickým pozitivním rysem SME je jejich flexibilita, pohotová odezva na změny podmínek a inovativnost. Mezi negativa lze zařadit obtížnější přístup ke kapitálu

a informacím, menší schopnost eliminovat důsledky výkyvů vnějších vlivů a ztížené možnosti samostatného podnikání na zahraničním trhu.

Bariéry v podnikání malých a středních podniků na jednotném trhu

Podle Nerudové a kol. (2009, s. 28) patří mezi důvody nízkého zapojení SME do podnikání na jednotném trhu následující skutečnosti:

- rozdílnost právních předpisů jednotlivých členských států,
- neexistence jednotných účetních standardů pro malé a střední podniky,
- neexistence jednotné úpravy zdanění malých a středních podniků,
- omezená nabídka kapitálu a nedostatek informací,
- nedostatek podpory podnikání malých a středních podniků na jednotném trhu.

K odstranění překážky nejednotných účetních standardů pro SME došlo právě přijetím standardu IFRS for SMEs.

2.2 Obsah standardu IFRS for SMEs

Standard IFRS for SMEs obsahuje 230 stran textu a je rozdělen do 35 kapitol, které se zabývají úpravou oblastí týkající se účtování, oceňování, vykazování aktiv a pasiv SME a také informací zveřejňovaných o nich v příloze účetní závěrky. Standard nezahrnuje odkazy na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) s výjimkou, která se vztahuje na finanční nástroje. Tím chce IASB zdůraznit, že se opravdu jedná o samostatný standard, který je na „plných“ IFRS nezávislý. Standard je ještě doplněn důvodovou zprávou a implementační příručkou, která obsahuje ukázky účetních výkazů SME, prezentaci účetní závěrky a seznam požadavků na zveřejnění pro malé a střední podniky. (Ernst & Young, 2009; Krupová, 2009c)

IASB došla k závěru, že obecné principy IFRS by měly platit pro všechny účetní jednotky, a proto i pojetí jednotlivých účetních aspektů v standardu IFRS for SMEs je odvozeno z koncepčního rámce. Na tuto skutečnost poukazuje i Nerudová a kol. (2009, s. 31): „Je žádoucí, aby standardy účetního výkaznictví určené pro SME měly podobný koncepční rámec jako IFRS, což by umožňovalo případný přechod na IFRS“.

Mezi tyto podobné aspekty patří cíle účetního výkaznictví SME, kvalitativní rysy informací uvedených v účetní závěrce nebo všeobecné účetní a oceňovací principy. Při prvním uplat-

nění IFRS for SMEs postupuje účetní jednotka v souladu s ustanoveními 35. kapitoly, která upravuje přechod malých a středních podniků na IFRS. (Ernst & Young, 2009)

Kompletní účetní závěrka podle standardu (IFRS for SMEs, 2009, s. 25) obsahuje:

- výkaz o finanční situaci,
- výkaz o úplném výsledku, a to buď:
 - a) jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření, který obsahuje všechny položky výnosů a nákladů včetně položek tvořících výsledek a položek ostatního úplného výsledku, nebo
 - b) samostatnou výsledovku a samostatný výkaz o úplném výsledku
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- přílohu zahrnující seznam účetních pravidel a vysvětlující informace (velmi obsáhlá).

Účetní závěrka sestavená v souladu s tímto standardem nemusí být vhodná k tomu, aby plně splnila všechny požadavky daňových zákonů a předpisů dané země. Cílem IFRS for SMEs není vyčíslení základu daně z příjmu. Vyjádření této daně je založeno na uplatnění postupů, které vyplývají z právní regulace účetnictví v příslušné zemi. Proto IFRS for SMEs ani „plné“ IFRS neplní funkci výkazů určených pro daňové účely. Příslušná jurisdikce může redukovat tzv. zatížení dvojitým výkaznictvím tak, že sestaví daňové výkazy formou porovnání výsledku určeného podle IFRS for SMEs či pomocí jiných prostředků. (IFRS for SMEs, 2009, s. 8; Nerudová et al., 2009, s. 58)

2.2.1 Oblasti nezachycené ve standardu IFRS for SMEs

Standard IFRS for SMEs neupravuje oblasti, které nejsou pro malé a střední podniky významné. Krupová (2009c) mezi tyto oblasti zahrnuje problematiku zisku na akcii, mezičimní účetní výkaznictví, vykazování podle segmentů a účtování aktiv držených k prodeji. Nerudová a kol. (2009, s. 58) navíc uvádí oblasti hyperinflace, zpětně ziskatelné částky u goodwillu, finančního leasingu ze strany pronajímatele, zemědělství a těžbu nerostných zdrojů. Jílek a Svobodová (2011, s. 21) ještě dodávají tematiku pojištění.

V případě, že by chtěly malé a střední podniky tyto oblasti vykazovat, musely by zveřejnit způsob jejich výpočtu nebo určení. V případě transakcí, které nejsou předmětem IFRS for SMEs postupují účetní jednotky v souladu s „plnými“ IFRS a s ohledem na příslušnou oblast. (Krupová, 2009c; Nerudová et al., 2009, s. 59)

2.3 Výhody a nevýhody standardu IFRS for SMEs

Je zřejmé, že malé a střední podniky musí na rozdíl od velkých společností čelit řadě překážek. Hlavní bariéru představuje existence odlišných účetních a daňových systémů, což má za důsledek neúměrné zvyšování vyvolaných nákladů zdanění pro ty SME, které podnikají na jednotném trhu. Standard IFRS for SMEs představuje právě harmonizační prvek pro malé a střední podniky. Výhodou harmonice účetnictví a finančního výkaznictví je srovnatelnost a srozumitelnost informací pro investory, věřitele a ostatní obchodní partnery. Srovnatelnost výkaznictví zajistí zjednodušení provedení finančních analýz, zabezpečí snížení chybovosti a odstraní další nepřesnosti. Snížení asymetrie informací rovněž způsobí vyšší kvalitu účetních výkazů sestavených dle IFRS for SMEs než dle účetních výkazů sestavených pomocí českých účetních standardů. Vykazování dle IFRS for SMEs znamená také přínos pro uživatele účetních závěrek, kteří mohou srovnat účetní závěrky společností z různých zemí a tak se snáze rozhodnout o umístění investic. Podstatnou výhodou jednotného vykazování je hlavně rozšíření mezinárodních obchodních vztahů a lepší přístup k externím finančním zdrojům, buď od bank, nebo od zahraničního investora. (Bohušová, 2008, s. 288; Fučík & partneři, 2010)

Implementace IFRS for SMEs do podniku přináší i komplikace způsobené nedostatkem zkušeností s tímto novým standardem. Účetní jednotce se může tento systém jevit jako velmi složitý z důvodu neporozumění určitým oblastem a zásadám (např. princip převahy podstaty nad formou). V praxi se tak můžou objevit interpretační problémy a rozdíly. Zavedením IFRS for SMEs lze očekávat zvýšení nároků jak na administrativu, tak na přípravu auditu při ověřování účetních závěrek. Sestavení účetních závěrek podle IFRS for SMEs přinese podniku nemalé finanční výdaje spojené se změnou informačního systému (přetvoření interních procesů), kvalifikací zaměstnanců a nutností konzultace s poradenskými společnostmi v rámci implementace. Je nezbytné počítat také s náklady vzniklými po implementaci IFRS for SMEs, které by podniku hrozily novelizací tohoto standardu. Tato situace je naopak výhodná pro vyškolené auditory a účetní, kteří díky této skutečnosti poskytují své služby v rámci celé Evropy. (Fučík & partneři, 2010)

V podmínkách ČR je nutné do nákladů implementace IFRS for SMEs zahrnout i výdaje na vedení účetnictví podle ČÚS. Jelikož české daňové předpisy, neumožňují využít VH podle IFRS pro výpočet daně z příjmů. Přechodem na standard IFRS for SMEs vede podnik účetnictví, jak podle IFRS for SMEs, tak podle českých účetních standardů.

3 SROVNÁNÍ STANDARDU IFRS FOR SMEs S IFRS A ČÚS

Tato část diplomové práce se zabývá rozdíly mezi IFRS for SMEs, plnými IFRS a českými účetními standardy, které jsou přehledně zobrazeny v jednotlivých tabulkách. Díky tomu, že tyto systémy jsou založeny na zcela odlišných prioritách a zásadách, existuje řada rozdílů. Všeobecným rozdílem mezi IFRS for SMEs a ČÚS je to, že IFRS for SMEs (i IFRS) jsou založené na principech, kdežto ČÚS jsou založené na pravidlech. Zákon o účetnictví představuje hlavní pilíř české účetní legislativy, který se zabývá úpravou účetních metod a výkaznictvím pro veškeré účetní jednotky na území ČR. Níže vybrané oddíly standardu IFRS for SMEs se nejčastěji objevují v praxi a rovněž se vztahují na analyzovanou společnost XY, s.r.o.

3.1 Oddíl 3: Prezentace účetní závěrky

Oddíl 3 se zabývá problematikou zveřejňování finančních výkazů a popisuje základní požadavky, které jsou kladeny na tyto výkazy. Účetní jednotka musí respektovat požadavek věrného zobrazení její finanční situace, výkonnosti a peněžních toků v souladu s definicemi pro uznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které jsou vymezeny v Koncepčním rámci. Rovněž musí vedení účetní jednotky zhodnotit, zda je společnost schopna dále pokračovat ve své činnosti (tj. splnit předpoklad neomezeného trvání podniku). ÚJ je také povinna uvádět srovnatelné informace za předchozí období pro všechny položky finančních výkazů. (Nerudová et al., 2009, s. 105)

Tab. 5. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – součásti účetní závěrky

Součásti účetní závěrky		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Účetní závěrka obsahuje výkaz o finanční pozici (rozvahu), výkaz o úplném výsledku (buď jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření, anebo zvlášť výsledovku a zvlášť výkaz o úplném výsledku), výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků a přílohu. ÚJ může předkládat výkazy jak v české, tak cizí měně.		V ČÚS patří mezi povinné výkazy rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha obsahující účetní postupy a komentáře. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou pro účetní jednotku v řadě případů nepovinné. Výkazy se zveřejňují pouze v české měně.

Zdroj: (Krupová, 2009b, s. 5; PricewaterhouseCoopers, 2009)

Tab. 6. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – formát a struktura účetních výkazů

Formát a struktura účetních výkazů		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS i standard IFRS for SMEs nestanovují povinný formát účetních výkazů. Jsou ovšem uváděny požadavky na zveřejnění určitých informací. Výkazy sestavené standardem jsou poměrně stručné, jelikož obsahují pouze významné položky, které se odkazují na přílohu.		Formát účetních výkazů (tj. uspořádání, označení položek, minimální rozsah) je jasně předepsán Zákonem o účetnictví. Účetní závěrku lze sestavovat ve zjednodušeném nebo v plném rozsahu.

Zdroj: (Deloitte, 2010; Krupová 2009a, s. 27)

3.2 Oddíl 4: Výkaz o finanční situaci (rozvaha)

Výkazem o finanční situaci neboli rozvahou se zabývá čtvrtá část standardu IFRS for SMEs. Tento nový název rozvahy není povinný. Tato část standardu zahrnuje jak vymezení informací týkající se aktiv, závazků a vlastního kapitálu, tak poskytnutí návodu k prezentaci těchto informací. (IFRS for SMEs, 2009, s. 27)

Tab. 7. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – formát výkazu o finanční situaci

Formát výkazu o finanční situaci (rozvahy)		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Výkaz o finanční situaci se člení na aktiva, závazky a vlastní kapitál, nezná pojem pasiva. Vykazované položky nemají předepsané pořadí ani formát. Rozvaha ovšem musí obsahovat minimální počet položek, které se odkazují na přílohu, kde jsou detailně analyzovány. ÚJ není uvedena povinnost vykazovat aktiva a závazky na krátkodobé a dlouhodobé, avšak v praxi se toto členění často využívá.		Rozvaha podle ČÚS se dělí na aktiva a pasiva, které v sobě zahrnují závazky a vlastní kapitál. Formát rozvahy je závazně předepsán Ministerstvem financí, zřídka lze použít podrobnější členění nebo sloučení. Aktiva a závazky jsou zásadně členěna podle hlediska času.

Zdroj: (Hinke, 2007, s. 25; Krupová, 2009a, s. 27; PricewaterhouseCoopers, 2009)

3.3 Oddíl 5: Výkaz o úplném výsledku (výkaz zisku a ztráty)

Pátý oddíl poukazuje na způsob vykazování úplného výsledku ÚJ. Jak již bylo řečeno výše, v mezinárodních účetních standardech existují dva způsoby prezentace celkového výsledku za období, buď jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření, nebo dva výkazy obsahující

výsledovku a výkaz o úplném výsledku. V českých účetních standardech nemá podnik možnost výběru, sestavuje jeden písemný přehled o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření za určité období, a to výkaz zisku a ztráty.

Tab. 8. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – formát výkazu o úplném výsledku a rozdíly v účtování

Formát výkazu o úplném výsledku a rozdíly v účtování		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Závazný formát tohoto výkazu není předepsán, ale je stanoveno určité minimum položek, které musí výkaz obsahovat. ÚJ člení náklady buď podle jejich druhu, nebo účelu vynaložení, záleží na tom, která z klasifikací poskytuje spolehlivější a relevantnější informace.		Rozsah, uspořádání a označení řádků výkazu zisku a ztráty je náležitě vymezeno a připouští se pouze stejné úpravy jako u rozvahy. Náklady podle ČÚS jsou rovněž vykazovány podle druhu nebo účelu.
Změna stavu aktiv a aktivace se považuje za úpravu nákladů, nikoli za výnos. Účtování o mimořádných položkách je zakázáno. Podnik nesmí žádné položky označovat za mimořádné ani ve výkazu o úplném výsledku ani v příloze.		Změna stavu aktiv a aktivace se účtuje jako výnos. Účtování o mimořádných položkách je povoleno a je pro ně vyhrazena samostatná část ve výkazu zisku a ztráty.

Zdroj: (Hinke, 2007, s. 28; Deloitte, 2010; PricewaterhouseCoopers, 2009)

3.4 Oddíl 10: Účetní pravidla, odhady a chyby

Desátý oddíl upravuje podmínky výběru a aplikace účetních pravidel. Rovněž se týká změn v účetních odhadech a oprav chyb minulých období.

Účetní pravidla znázorňují určité principy, zvyklosti a postupy, které využívá podnik k přípravě a zveřejňování účetních výkazů. Změny v účetních pravidlech nastanou, pokud pro řešený problém neexistuje konkrétní přístup upravený v některé jiné části standardu a tato změna povede k věrnějšímu obrazu o finanční situaci, výkonnosti a cash flow podniku.

Změna v účetním odhadu představuje změnu účetní hodnoty aktiva, závazku nebo spotřeby aktiva, která je stanovena na základě posouzení současného stavu a očekávaných budoucích užitků a povinností spojených s aktivem či závazkem. Tato změna vzniká v důsledku nových informací nebo nového vývoje.

Chyby, definované v této části, jsou velice významné a došlo k nim v minulých účetních obdobích např. z důvodu špatné interpretace, matematické chyby, přehlédnutí či podvodu. (Dvořáková, 2008, s. 295; Hinke, 2007, s. 119)

Tab. 9. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – změny v účetních pravidlech

Změny v účetních pravidlech		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Změny v účetních pravidlech se aplikují retrospektivně, to znamená zpětně. Transakce, události a situace jsou přepracovány tak, jako by byly používány vždy. Vykazované srovnávací informace jsou také přepracovány, aby odrážely relevantní období, jakož i počáteční stav nerozděleného zisku nejzazšího vykazovaného období.		Tato změna je vykazována ve výkazu zisku a ztráty v běžném období jako mimořádná položka. Dále je popsána v příloze. Jednu výjimku tvoří účtování o odložené daní v prvním roce, která se účtuje proti vlastnímu kapitálu.

Zdroj: (Ernst & Young, 2005; PricewaterhouseCoopers, 2009)

Tab. 10. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – změny v účetních odhadech

Změny v účetních odhadech		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Změny v účetních odhadech se zahrnou do výsledku běžného období, a pokud je to možné, popíše se tento dopad také do příštích období. Změny v účetních odhadech nejsou považovány za opravy chyb.		

Zdroj: (PricewaterhouseCoopers, 2009)

Tab. 11. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – chyby minulých období

Chyby minulých období		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Všechny významné chyby stejně jako změny v účetních politikách jsou zaúčtovány retrospektivně (tj. zpětně) a to tak, že se přepočtou srovnatelné hodnoty za předchozí období a pokud se chyba vyskytla před nejstarším vykazovaným obdobím, je přepočten i počáteční výkaz o finanční situaci (tj. rozvaha).		Významné chyby podle ČÚS se zaúčtují do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky. Oprava se provede reklasifikací částek. U finančních institucí se zásadní chyba účtuje proti nerozdělenému výsledku minulých let.

Zdroj: (Deloitte, 2010; PricewaterhouseCoopers, 2009)

3.5 Oddíl 11: Základní finanční nástroje

Jedenáctá část standardu IFRS for SMEs pojednává o vykazování, odúčtování, oceňování a zveřejňování základních finančních aktiv a závazků. Mezi tyto dluhové nástroje nederivátového charakteru patří například peníze, bankovní účty, držené krátkodobé dluhové CP a směnky, přijaté či poskytnuté půjčky, dluhopisy nebo úvěrové přísliby, které nebude možno vypořádat na čisté bázi v penězích. Ostatní finanční nástroje jako jsou aktiva krytá cennými papíry, opce, kupní práva, warranty, futures, forward, úrokové swapy a další spadají pod oddíl 12. (Krupová, 2009b, s. 9-10)

Účetní jednotky si mohou vybrat, zda budou o finančních nástrojích účtovat podle standardu IFRS for SMEs nebo podle „plných“ IFRS, a to v rámci IAS 39 (Finanční nástroje: účtování a oceňování) a IFRS 9, který nahrazuje některé části IAS 39 s platností pro účetní období začínající dnem 1. 1. 2013. (Ernst & Young, 2009)

Tab. 12. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění finančních nástrojů

Ocenění finančních nástrojů		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Prvotně jsou základní finanční nástroje oceněny cenou transakce neboli zůstatkovou hodnotou, kdežto ostatní finanční nástroje ocení ÚJ reálnou hodnotou, jejíž změny pak následně vykáže ve výsledku hospodaření.	U ocenění záleží rovněž na zařídění do kategorie. Finanční aktiva držená do splatnosti, úvěry a pohledávky se oceňují zůstatkovou hodnotou sníženou o opravné položky a ostatní finanční aktiva se oceňují reálnou hodnotou.	Až na malé odlišnosti jsou ČÚS v oblasti finančních nástrojů velmi podobná IFRS for SMEs. Při prvotním zachycení jsou finanční aktiva oceněna pořizovací cenou.

Zdroj: (Deloitte, 2010; PricewaterhouseCoopers, 2009)

3.6 Oddíl 13: Zásoby

Hlavní náplní třinácté části standardu IFRS for SMEs je vykazování a oceňování zásob. Do kategorie zásob jsou řazena aktiva určená k prodeji v běžném podnikání (zboží), aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji (nedokončená výroba a výrobky) a aktiva ve formě surovin nebo materiálu spotřebovaného ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb (Bohušová, 2008, s. 78). Nerudová a kol. (2009, s. 126) uvádí, že v souladu s IFRS for

SMEs nejsou součástí zásob významné náhradní díly, které jsou užívány déle než jedno účetní období, ty se týkají oddílu 17 – Pozemky, budovy a zařízení.

ČÚS, v rámci vyhlášky č. 500/2002 Sb., neobsahují žádnou všeobecnou definici zásob (jednotlivé položky zásob jsou pouze vyjmenovány). Významné náhradní díly dlouhodobé povahy jsou považovány za zásoby. (Deloitte, 2010)

Tab. 13. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – oceňování zásob

Oceňování zásob		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Zásoby jsou oceňovány na nižší úrovni, buď pořizovací ceny, nebo čisté realizovatelné hodnoty (tj. prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej). Náklady na pořízení zásob zahrnují náklady na nákup, zpracování a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Hodnotu zásob lze snížit pomocí obchodních a množstevních slev. V oblasti nákladových vzorců lze využít metodu individuálních pořizovacích nákladů, metodu FIFO nebo vážený aritmetický průměr. Použití metody LIFO je zakázáno.		Podle ČÚS jsou zásoby oceňovány v pořizovacích cenách nebo vlastními náklady. Ve specifických situacích lze využít reprodukční pořizovací ceny (např. při bezplatném pořízení či nalezení). Ocenění zásob při úbytku se provádí metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem. Metoda LIFO je rovněž zakázána.

Zdroj: (Ernst & Young, 2005; Nerudová et al., 2009, s. 127)

Tab. 14. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – výpůjční náklady u zásob

Výpůjční náklady u zásob		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Výpůjční náklady se účtují přímo do nákladů a není možné je aktivovat.	Výpůjční náklady související s pořízením zásob se kapitalizují.	Výpůjční náklady spojené se zakoupenými zásobami se nekapitalizují.

Zdroj: (Ernst & Young, 2009; PricewaterhouseCoopers, 2009)

3.7 Oddíl 16: Investice do nemovitostí

U dlouhodobého hmotného majetku je nutné rozlišovat, zda se jedná o majetek, který je užíván vlastníkem k podnikatelské činnosti nebo o investici do nemovitostí. Investice do

nemovitostí představuje pozemek nebo budovu, které společnost drží z důvodu příjmů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího. (Krupová, 2009a, s. 344)

V ČÚS není problematika investic do nemovitostí specificky řešena a postupuje se podle pravidel pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku (Deloitte, 2010).

Tab. 15. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění investice do nemovitostí

Ocenění investice do nemovitostí		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Při prvotním vykazování oceňuje podnik investice do nemovitostí jejich pořizovací cenou. Po vykazování se má investice do nemovitostí ocenit reálnou hodnotou. Pokud ji, ale nejde spolehlivě a bez neúměrných nákladů a úsilí zjistit, účtují se tyto investice jako DHM - pozemky, budovy a zařízení.	Prvotně se investice do nemovitostí ocení pořizovací cenou. Následně si ÚJ může zvolit metodu oceňování, a to buď metodu reálné hodnoty, nebo metodu pořizovací ceny sníženou o oprávků.	Tuto oblast ČÚS specificky neupravuje, účtuje se jako o DHM.

Zdroj: (Krupová, 2009b, s. 13; PricewaterhouseCoopers, 2009)

3.8 Oddíl 17: Pozemky, budovy a zařízení

Oddíl 17 se vztahuje na účtování pozemků, budov a zařízení. Patří zde i ty investice do nemovitostí, jejichž reálná hodnota nelze spolehlivě určit. Daný majetek je držen za účelem užití ve výrobě nebo poskytování zboží či služeb, pro pronájem nebo z administrativních důvodů. Očekává se, že bude využit více než jedno účetní období. Významné náhradní díly dlouhodobého charakteru jsou taktéž klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení. (IFRS for SMEs, 2009, s. 92)

V českých účetních standardech je definice dlouhodobého hmotného majetku v zásadě srovnatelná s IFRS for SMEs jakož i s plnými IFRS. Výjimku tvoří, ale majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu, který česká účetní jednotka vede v podrozkaze a významné náhradní díly jsou účtovány jako zásoby. (PricewaterhouseCoopers, 2009)

Prvky pořizovací ceny

Součástí pořizovací ceny majetku je jeho samotná nákupní cena (snížená o obchodní a množstevní slevy), včetně právních poplatků, cla, nevratných daní a přímo přiřaditelných

nákladů např. na přípravu místa, dopravu, manipulaci, montáž či instalaci. Mezinárodní standardy zahrnují do pořizovací ceny také odhadované náklady na demontáž či odstranění majetku a náklady na uvedení místa do původního stavu, což české účetní standardy nedovolují. (IFRS for SMEs, 2009, s. 93)

Tab. 16. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění a přecenění DHM

Ocenění a přecenění dlouhodobého hmotného majetku		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Pozemky, budovy a zařízení se při prvotním vykázání ocení pořizovací cenou. Následně se majetek oceňuje pořizovací cenou sníženou o oprávkky a opravné položky (ztráty ze snížení hodnoty). Přeceňovat není možné.	Na počátku se majetek ocení pořizovacími náklady. Při navazujícím ocenění volí ÚJ ze dvou modelů, buď nákladový model (aktivum je zachyceno v pořizovacích nákladech snížených o oprávkky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty) nebo přeceňovací model (aktivum odpovídá jeho reálné hodnotě v den přecenění po odečtení následných oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty).	DHM se oceňuje v pořizovacích cenách případně vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Česká legislativa neumožňuje použití přeceňovacího modelu.

Zdroj: (Deloitte, 2010; Ernst & Young, 2005; Ernst & Young, 2009)

Tab. 17. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – odpisování DHM

Odpisování dlouhodobého hmotného majetku		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Při odpisování dlouhodobého hmotného majetku je uplatněn komponentní přístup, tj. jednotlivé složky dlouhodobého majetku se odpisují samostatně, protože mají odlišnou dobu životnosti (z tohoto důvodu neuznávají mezinárodní standardy rezervy na opravy DM). Každá ostatní položka aktiv se odepisuje po dobu jejich životnosti jako jeden celek. Při výpočtu odpisů je brána v úvahu tzv. zbytková hodnota (částka, kterou by ÚJ mohla získat v okamžiku vyřazení majetku).		Účetní jednotka odepisuje dlouhodobý majetek, pokud k němu má vlastnické či jiné právo. Nově ČÚS umožňují stanovit při kalkulaci odpisů zbytkovou hodnotu a dovolují od 1. 1. 2010 použít komponentní odpisování majetku.

Zdroj: (Deloitte, 2010; Krupová, 2009a, s. 244-245)

Tab. 18. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vyřazení DHM

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
ÚJ vyloučí aktiva (pozemky, budovy a zařízení) z rozvahy buď na základě vyřazení, nebo pokud se z jejich používání neočekávají žádné ekonomické užitky. Zisk nebo ztráta z vyřazení je zahrnuta do výsledku hospodaření.		ČÚŠ uvádí přesný výčet situací, kdy dochází k odúčtování, patří zde prodej, likvidace, dar, vklad do jiného subjektu, převod, poškození či úbytek. Zisk či ztráta z vyřazení je také vykázána ve VH.

Zdroj: (Ernst & Young, 2005)

3.9 Oddíl 18: Nehmotná aktiva jiná než goodwill

Tato část standardu se zabývá účtováním o všech nehmotných aktivech s výjimkou goodwillu a nehmotných aktiv v držení ÚJ za účelem prodeje v rámci běžného podnikání. Nehmotné aktivum představuje identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty (tzv. je oddělitelné od účetní jednotky a vzniká ze smluvních nebo jiných práv). Mezi další kritéria pro uznání nehmotného majetku patří jeho očekávaný budoucí ekonomický prospěch pro podnik a požadavek spolehlivého ocenění. (Nerudová et al., 2009, s. 139)

ČÚS pouze definují seznam aktiv, která jsou specifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek (do výčtu ČÚS patří i zřizovací výdaje, které ale v mezinárodních standardech neodpovídají definici nehmotných aktiv a jsou účtovány do nákladů běžného období). Předpokladem pro aktivaci a odpisování nehmotného majetku je jejich doba použitelnosti delší než jeden rok a jejich pořizovací cena vyšší než hodnota stanovená ve vnitropodnikové směrnici. (PricewaterhouseCoopers, 2009)

Tab. 19. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – náklady na výzkum a vývoj

Náklady na výzkum a vývoj		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Výdaje na výzkum a vývoj se účtují přímo do nákladů. Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností nelze aktivovat.	Výdaje na výzkum se zahrnují do nákladů v období, ve kterém vznikly a náklady na vývoj jsou aktivovány a odepisovány pouze tehdy, jsou-li splněny přísné podmínky. Majetek vytvořený vlastní činností není možné aktivovat.	Náklady na výzkum a vývoj lze aktivovat, pokud jsou určeny k obchodování. DNM vytvořený vlastní činností se neaktivuje.

Zdroj: (Deloitte, 2010; Ernst & Young, 2009)

Tab. 20. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění a přecenění DNM

Ocenění a přecenění nehmotného majetku		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Při počátečním zaúčtování je nehmotný majetek oceněn v pořizovací ceně a při následném vykazování je veden v pořizovací ceně snížené o oprávky a opravné položky (ztráty ze snížení hodnoty). Majetek nelze přeceňovat.	Prvotně je nehmotné aktivum zaúčtováno v pořizovací ceně. Následně si ÚJ může vybrat ze dvou možností, buď majetek vykáže v pořizovací ceně snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty nebo použije model přecenění (jen ve výjimečných případech), který odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.	DNM je prvně oceněn v pořizovací ceně, popř. ve vlastních nákladech nebo v reprodukční pořizovací ceně. Daná cena se pak do doby použitelnosti majetku snižuje o oprávky. Přecenění na reálnou hodnotu není možné.

Zdroj: (Deloitte, 2010; Ernst & Young, 2005; Ernst & Young, 2009; PricewaterhouseCoopers, 2009)

Tab. 21. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – odpisování DNM

Odpisování nehmotného majetku		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Veškerá nehmotná aktiva mají omezenou dobu životnosti, pokud ji nelze spolehlivě stanovit, předpokládá se desetiletá doba životnosti. Zbytková hodnota je vyčíslena v nulové částce.	Majetek s konečnou dobou použitelnosti se odepisuje po tuto přesně vymezenou dobu, avšak nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti se neodepisují, ale každoročně testují na snížení hodnoty. Zbytková hodnota je většinou nulová.	Všechna aktiva mají konečnou dobu životnosti, po kterou jsou amortizovány. Česká účetní legislativa má stanovený odpisový plán.

Zdroj: (Deloitte, 2010; Ernst & Young, 2009)

3.10 Oddíl 20: Leasingy

Cílem tohoto oddílu je stanovit účetní pravidla pro zobrazení finančních a operativních leasingů v účetních závěrkách, a to z pohledu nájemce i pronajímatele. Uplatňuje se zde princip přednosti podstaty před právní formou. (Bohušová, 2008, s. 136)

Kraftová a Suchánek (2010, s. 85) vyzdvihují fakt, že financování leasingem (zejména finančním) sehrává v současné ekonomice stále větší roli. Podstatou leasingu je dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum za jednorázovou platbu či více plateb po předem smluvené období. U finančního leasingu jsou přenesena všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva na nájemce, kdežto u operativního leasingu k tomuto převodu nedochází. K testovacím kritériím na určení finančního a operativního leasingu např. patří změna vlastnictví, nákupní opce, vztah mezi dobou leasingu a dobou životnosti nebo vztah mezi cenou leasingu a hodnotou aktiva.

České účetní standardy zásadně upřednostňují právní formu před ekonomickou podstatou leasingových smluv. Mezi postupem účtování finančního a operativního leasingu není žádný rozdíl. Vykazování operativního leasingu je obdobné jako podle standardu IFRS for SMEs nebo plných IFRS. (Deloitte, 2010)

Tab. 22. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování leasingu u nájemce

NÁJEMCE – vykazování finančního leasingu		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Aktiva a závazky jsou vykazovány v rozvaze (tzv. výkazu o finanční situaci) nájemce buď v současné hodnotě minimálních splátek, nebo v reálné hodnotě, podle toho, která je nižší. Při odepisování se postupuje stejně jako u vlastního majetku. Leasingové platby jsou rozděleny mezi finanční náklady a splátku jistiny.		Účetní jednotka vede finanční leasing pouze na podrozvahových účtech. Až při ukončení leasingové smlouvy (tj. přechodem vlastnických práv) vykáže nájemce ve své rozvaze předmět leasingu jako aktivum, které je už zcela odepsané.

Zdroj: (Deloitte, 2010; Ernst & Young, 2005; Mládek, 2009, s. 256)

Tab. 23. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování leasingu u pronajímatele

PRONAJÍMATEL – vykazování finančního leasingu		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Majetek pronajímatele v rámci finančního leasingu je vykazován v rozvaze jako pohledávka v částce čisté finanční investice do leasingu. Pronajímatel majetek neodepisuje a leasingové platby následně účtuje jako snížení pohledávky a finanční výnos.		Pronajímatel předmět leasingu vykazuje v rozvaze jako aktivum v PC, které následně také odepisuje. Příjmy z leasingu jsou rovnoměrně zaúčtovány ve výnosech.

Zdroj: (Ernst & Young, 2005; Kraftová a Suchánek, 2010, s. 87; Mládek, 2009, s. 263)

3.11 Oddíl 23: Výnosy

Mezinárodní standardy kladou velký důraz na vykazování výnosů, jelikož nepatří mezi daňově zaměřený účetní systém na rozdíl od českého účetnictví, které je s daněmi těsně spjato. Oddíl 23 se věnuje vykazováním výnosů v pojetí tzv. revenues (tržeb) nikoliv gains (přírůstků). Tím pádem plynou společnosti výnosy v podobě prodeje zboží, poskytování služeb, stavebních smluv (je-li účetní jednotka dodavatelem) a užití vlastních aktiv jinými subjekty, přičemž vzniká úrok, licenční poplatky nebo dividendy. (Hinke, 2007, s. 87)

Výnosy představují zvýšení ekonomického užitku během účetního období přírůstkem nebo zhodnocením aktiv nebo snížením závazků, což vede ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků. Výnosy jsou uznány, pokud splňují stanovená kritéria. V českých účetních standardech chybí podobně rozpracovaná definice výnosů a zpravidla jsou výnosy zachycovány k datu přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby. (Bohušová, 2008, s. 96)

Tab. 24. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění výnosů

Ocenění výnosů		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty po odečtení obchodních srážek nebo množstevních slev, které poskytla účetní jednotka odběratelům. Výnosy jsou obvykle hrazeny hotově.		České účetní standardy se oceňováním výnosů nezabývají, neexistuje žádná úprava. Účetní jednotka výnos ocení nominální hodnotou přijaté platby či fakturované částky.

Zdroj: (Ernst & Young, 2005; PricewaterhouseCoopers, 2009)

Tab. 25. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování tržeb z prodeje zboží

Vykazování tržeb z prodeje zboží		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
ÚJ vykazuje výnosy z prodeje zboží, pokud jsou splněna následující kritéria – prodávající musí převést veškerá rizika a odměny na kupujícího, ÚJ si nesmí ponechat žádnou kontrolu nad zbožím, částka výnosů je spolehlivě ocenitelná, ekonomické užitky spojené s transakcí pravděpodobně poplynou do podniku a vzniklé nebo teprve vznikající náklady lze spolehlivě ocenit.		V ČÚS nejsou stanovena žádná kritéria pro vykazování tržeb z prodeje zboží, rozhodující je formální stránka transakce.

Zdroj: (Ernst & Young, 2005; PricewaterhouseCoopers, 2009)

Tab. 26. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování tržeb z prodeje služeb

Vykazování tržeb z prodeje služeb		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Pokud lze výstup z poskytování služeb spolehlivě odhadnout, použije ÚJ k jeho vykázání tzv. metodu stupně dokončení. Z důvodu spolehlivého odhadu musí výnos splňovat tyto podmínky – částka výnosů je spolehlivě měřitelná, je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do podniku, stupeň dokončení transakce je určitelný k datu rozvahy a náklady včetně budoucích mohou být spolehlivě oceněny.		ČÚS nepoužívají metodu stupně dokončení transakce. Výnosy jsou uznány v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování nebo po dokončení transakce.

Zdroj: (Ernst & Young, 2005; Krupová, 2009b, s. 20)

Tab. 27. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování stavebních smluv

Vykazování stavebních smluv		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Pokud lze výsledek stavební smlouvy spolehlivě určit, vykáže ÚJ výnosy a náklady podle metody procenta dokončení. Spolehlivé určení výsledku vyžaduje věrohodný odhad stupně dokončení, budoucích nákladů a úhrad od odběratele.	Problematika stavebních smluv je upravena prostřednictvím samostatného standardu IAS 11 (Smlouvy o zhotovení), který se vztahuje na smlouvy s pevnou cenou a s cenou stanovenou přírážkou. Pokud lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě zjistit, použije ÚJ k vykázání V a N metodu procenta rozpracovanosti. Jestliže nelze výsledek spolehlivě odhadnout použije se metoda nulového zisku.	Daná oblast není v ČÚS nijak upravena. Metoda procenta rozpracovanosti není definována a způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání.

Zdroj: (Deloitte, 2010; Krupová, 2009b, s. 20; PricewaterhouseCoopers, 2009)

Myslím si, že v českém účetnictví v oblasti výnosů působí velká míra libovůle. Následkem toho pak účetní výkazy neposkytují relevantní informace pro ekonomické rozhodování a podnik nezobrazuje věrně svou skutečnost. Domnívám se, že významným krokem vpřed by pro českou účetní legislativu představovalo samotné doplnění chybějící definice výnosů a určení pravidel jejich vykazování.

3.12 Oddíl 25: Výpůjční náklady

Výpůjčními náklady se rozumí úrok a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s půjčením finančních prostředků. Zahrnují tedy úrokové náklady stanovené použitím metody efektivní úrokové míry, finanční náklady související s finančním leasingem a kurzové rozdíly vznikající z úvěrů v cizí měně. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 138)

Tab. 28. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování výpůjčních nákladů

Vykazování výpůjčních nákladů		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Veškeré výpůjční náklady jsou vykazovány v podobě nákladu ve výsledku v účetním období, ve kterém vznikly. Výpůjční náklady tedy není možné aktivovat.	Od 1. 1. 2009 aktivuje ÚJ výpůjční náklady, pokud jsou přímo účelově vztaheny k akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Ostatní výpůjční náklady nesplňující kritéria pro aktivaci jsou zahrnuty do nákladů v období, v němž jsou vynaloženy.	V ČÚS nejsou výpůjční náklady definovány, jsou řešeny pouze úrokové náklady, které se v průběhu pořizování dlouhodobého majetku buď aktivují, nebo účtují do nákladů, záleží na účetních postupech ÚJ. Dle ČÚS nemohou být aktivovány úrokové náklady do pořizovací ceny zásob a kurzové rozdíly vznikající ze zahraničních půjček.

Zdroj: (Deloitte, 2010; IFRS for SMEs, 2009, s. 151; PricewaterhouseCoopers, 2009)

3.13 Oddíl 29: Daně ze zisku

Vykazování splatné a odložené daně ze zisku upravuje oddíl 29. Splatné dani je věnována malá pozornost, jelikož způsob jejího zachycení závisí na aktuální daňové legislativě daného státu. Splatná daň představuje daň stanovenou k úhradě (k nároku), pokud jde o zdaniitelný zisk (ztrátu) za běžné či minulé účetní období. Odložená daň je splatná nebo nárokovatelná v budoucích letech a vyplývá z přechodných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát a odpočtů. Jejím smyslem je narovnat rozdíly, které vyplývají z odlišného načasování daňové a účetní uznatelnosti. (Nerudová et al., 2009, s. 205; Krupová, 2009a, s. 498)

Podle českých účetních standardů jsou podniky povinny účtovat o odložené dani, pokud tvoří konsolidační celek nebo sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednoty si samy stanoví, zda budou o odložené dani účtovat, či nikoli. (Deloitte, 2010)

Tab. 29. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vyjádření odložené daně

Vyjádření odložené daně		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
V oblasti odložené daně je uplatněna zásada opatrnosti a aktuální princip. Odložená daň má podobu buď odložené daňové pohledávky (je-li účetní hodnota aktiva nižší než jeho daňová hodnota, a naopak když účetní hodnota závazku je vyšší než jeho účetní hodnota), nebo odloženého daňového závazku (je-li účetní hodnota aktiva vyšší než jeho daňová hodnota, anebo když je účetní hodnota závazku nižší než jeho daňová hodnota). Odloženou daňovou pohledávku zobrazují ÚJ, pokud je pravděpodobná její realizace, kdežto odložený daňový závazek vykazují vždy. Odložené daňové pohledávky a závazky nelze diskontovat.		

Zdroj: (Bohušová, 2008, s. 194-195; Deloitte, 2010; Krupová, 2009a, s. 503-504)

Tab. 30. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – oceňování odložené daně

Oceňování odložené daně		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Odložená daňový závazek či pohledávka se vyčíslí pomocí daňových sazeb a zákonů platných pro období, ve kterém bude pohledávka uplatněna nebo závazek splatný. Pokud se aplikují na různé úrovně zdanitelného zisku různé daňové sazby, použije ÚJ průměrné sazby.	Ocenění se provede daňovou sazbou, která je očekávána v době, kdy bude aktivum realizováno nebo pasivum uhrazeno. V případě, kdy není daňová sazba známa, použije ÚJ sazbu následujícího roku.	

Zdroj: (Dvořáková, 2008, s. 243; Ernst & Young, 2005)

3.14 Oddíl 30: Transakce v cizí měně

Cílem dané problematiky je objasnit jakým způsobem by se měly zahrnout transakce v cizích měnách a zahraniční činnosti do účetní závěrky podniku a jak převést finanční výkazy do měny vykazování. Každý podnik musí nejprve určit svou funkční měnu, v které oceňuje své výsledky a finanční pozici. Funkční měna představuje měnu primárního ekonomického prostředí, ve kterém společnost působí, tj. vytváří a vydává peníze. ÚJ může předkládat účetní závěrku v jakékoli měně, ale pokud je tato měna odlišná od funkční měny musí se přepočítat náklady a výnosy, aktiva a závazky na měnu vykazování. (Paseková, 2007, s. 213-214)

České účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v peněžních jednotkách české měny. (Deloitte, 2010)

Souhlasím s Kraftovou a Suchánkem (2010, s. 80), že změny kurzů měn mohou významně ovlivnit účetnictví podniku, pokud realizuje transakce v cizí měně. Proto je nutné správně provést nejen prvotní, ale i následné zaúčtování kurzových rozdílů.

Tab. 31. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – měnové kurzy

Měnové kurzy		
IFRS for SMEs	IFRS	ČÚS
Transakce v cizí měně se prvotně vykazují za použití příslušného spotového kurzu mezi funkční měnou a cizí měnou k datu transakce. Ke konci každého účetního období musí účetní jednotka převést peněžní aktiva a závazky vedené v cizí měně podle uzávěrkového kurzu. Nepeněžní aktiva a závazky vedené v cizí měně jsou přepočteny odpovídajícím historickým kurzem ke dni pořízení a nepeněžní položky, které jsou oceněny v reálné hodnotě v cizí měně, se přepočtou měnovým kurzem k datu stanovení reálné hodnoty.		Majetek a závazky pořízené v cizí měně se přepočítávají na české koruny směnným kurzem vyhlášeným ČNB platným k datu transakce nebo lze využít pevného směnného kurzu stanoveného pro období, za které se zpracovává účetní závěrka. K rozvahovému dni se položky v cizí měně přepočítávají na české koruny kurzem vyhlášeným ČNB k tomuto datu.

Zdroj: (Ernst & Young, 2005; Krupová, 2009b, s. 25; PricewaterhouseCoopers, 2009)

Z dané kapitoly diplomové práce je patrné, že české účetní standardy skýtají četné množství rozdílů oproti standardu IFRS for SMEs. Mezi nejvýznamnější rozdíly lze zařadit zveřejňování a formát účetní závěrky, oceňování zásob, odepisování dlouhodobého majetku, vykazování finančního leasingu jak z pozice nájemce, tak z pozice pronajímatele, problematika týkající se výnosů, povinné zachycení odložené daně či použití odlišných měnových kurzů při účtování o transakcích v cizí měně.

V následující části diplomové práce jsou výše popsané oddíly Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky prakticky aplikovány na účetní výkazy analyzované společnosti XY, s.r.o. Vliv této transformace bude zobrazen na výsledcích finanční analýzy, která bude obsahovat stručnou analýzu aktiv, pasiv, výsledku hospodaření a vybraných poměrových ukazatelů.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI XY, s.r.o.

Společnost XY, s.r.o. působí na českém trhu již 13 let. Za tuto dobu své činnosti dokázala ze zchátralého objektu bývalého zemědělského družstva vybudovat dynamicky se rozvíjející podnik. Společnost se řadí do kategorie tzv. SME (malých a středních podniků) a zaměstnává přibližně 95 pracovníků.

Jejím hlavním předmětem podnikání je výroba plastických LDPE, HDPE folií, výroba plastových výrobků (pytlů, hadic, polohadic, tašek) a rovněž poskytuje barevný potisk na tyto produkty. Kromě zmiňované výroby se společnost zaměřuje na produkci speciálních výrobků, které jsou typické pro zahraniční výrobce. Společnost XY, s.r.o. zvládá náročnou technologii výroby folie s protiskluzovým designem tzv. rapaten a vyrábí jak pro český, tak zahraniční trh perforovanou folii tzv. varsaten, která se využívá k balení rýže do varných sáčků. Podstatnou výrobní náplň společnosti tvoří odkup a zpracování odpadových folií, její recyklace a následná výroba sortimentu z přepracovaného odpadu.

V roce 2007 společnost vybuďovala výrobní halu pro recyklaci plastů a umístila do ní výrobní linku na drcení a praní odpadní fólie. Tato výrobní linka zabezpečuje soběstačnost společnosti v zásobování regranulátem a přispívá ke zvýšení její efektivity a kvality výroby. Společnost má zaveden systém zabezpečování jakosti a environmentu. Politika jakosti se zaměřuje především na spokojenost zákazníků, nabídku nadstandardních služeb a individuální přístup. Jedná se o poskytování výrobků zákazníkovi, které budou spolehlivě plnit své funkce, dodávání výrobků v požadovaných termínech, poskytování odborného doporučení atd. Cílem těchto služeb je, aby společnost byla zákazníkem vnímána jako solidní, spolehlivý a seriózní dodavatel. (Interní materiály společnosti XY, s.r.o.)

4.1 Obchodní partneři

Mezi klíčové odběratele patří firma MAFLEX-CZ, s.r.o., která se zabývá prodejem obalových materiálů. Jako druhým nejvlivnějším odběratelem je brněnský podnik TART, s.r.o., který vyrábí i prodává obaly a obalové materiály. Dále pak firma H-OBALY, s.r.o. z Žatce, která se zabývá rovněž distribucí a prodejem obalů. Firma BRANOPAC CZ, s.r.o. sídlící ve Veselí nad Moravou, prodávající antikoroziční balící materiály. K velkým zahraničním odběratelům patří rakouské společnosti TECHNO-SERVICE Hellmer GmbH a Alufix Folienverarbeitungs GmbH. (Interní materiály společnosti XY, s.r.o.)

Největší objem obchodů realizuje společnost XY, s.r.o. s pražským podnikem EXPLAST, s.r.o., která společnosti poskytuje spotřební materiál (LDPE Bralen, Tipolen, Lupolen). Dále spolupracuje s firmou MATEO PACKING, s.r.o., která dováží odpadní fólie, stejně jako firma A.S.A. spol. s r.o. Významnými dodavateli regranulátu jsou podniky TG SCARABEUS, s.r.o. a LANEX, a.s. K Zahraničním dodavatelům LDPE fólií patří společnost KRAKCHEMIA S.A. sídlící v polském Krakově, INTERPLASTICS, s.r.o. z Púchova a EXPLAST, s.r.o. nacházející se v Nitře. (Interní materiály společnosti XY, s.r.o.)

4.2 Charakteristika odvětví

Společnost XY, s.r.o. patří podle klasifikace CZ-NACE do odvětví označené číslem 22 (Výroba pryžových a plastových výrobků) přesněji do kategorie 22.2 (Výroba plastových výrobků). Obor CZ-NACE 22.2 zahrnuje široký sortiment produktů např. plastové desky, fólie, hadice, obaly z plastů, plastové výrobky pro stavebnictví apod.

Pozice tohoto odvětví se v posledním desetiletí rozvíjela velmi dynamicky a díky dodávkám do navazujících sektorů, především automobilového a obalového průmyslu, patří k rozhodujícím oddílům zpracovatelského průmyslu. Hospodářská recese, která v letech 2008 až 2009 zasáhla naši ekonomiku, se negativně projevila i v tomto oboru. Krize zapříčinila výrazný pokles tržeb a účetní přidané hodnoty. Zvláště v oboru CZ-NACE 22.2 byly podniky nuceny hledat náhradu za výpadky lukrativních zakázek, z důvodu relativně nízkého podílu sofistikovaných výrobků a převažující zakázkové výroby. Další konkurenční nevýhodou byla často velmi úzká specializace jednotlivých producentů a z toho vyplývající značná závislost na malém počtu odběratelů. Řada z nich byla nucena omezit nebo dokonce uzavřít výrobní kapacity, snížit počet zaměstnanců nebo zavést kratší pracovní týden. Rok 2010 však přinesl výrazné oživení, i když se hodnota průmyslových ukazatelů ještě zdaleka nepřiblížila rekordním číslům z roku 2007. V oboru CZ-NACE 22.2 patří k největším společnostem Fatra, s.r.o., Gumotex, a.s., Cadence Innovation, k.s. a další, žádná z nich se však do žebříčku TOP 100 svou výší tržeb nedostala. Největším obchodním partnerem pro ČR je jak z hlediska vývozu, tak dovozu Německo. Druhou pozici zaujímá, Polsko, pak následuje Slovensko, Itálie, Francie, Rakousko, Španělsko a Belgie.

Plastikářský průmysl patří k odvětvím, které nalezneme téměř ve všech krajích ČR, kde pomáhá řešit nezaměstnanost v nejohroženějších oblastech. Do budoucnosti lze předpokládat, že tuzemský plastikářský průmysl má dobré podmínky pro další rozvoj. Plasty a jejich

aplikace hrají v našem každodenním životě významnou roli. Napomáhají hospodářskému rozvoji a mají i ekologické přínosy v podobě recyklace. Očekává se, že poptávka po plastech díky stále širší nabídce poroste. (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2012)

4.3 SWOT analýza společnosti

Z následující SWOT analýzy vyplývá, že společnost ke svým silným stránkám řadí hlavně široký výrobní sortiment, který je schopna vyrobit dle požadavků zákazníků. Naopak mezi slabé stránky zařazuje především polohu společnosti a vysokou fluktuaci zaměstnanců danou monotónností práce. K významným příležitostem určitě patří vstup na nové trhy a fakt, že dnešní společnost klade čím dál větší důraz na recyklaci. Společnost spatřuje největší hrozbu jak ze strany konkurence, tak ze strany odběratelů, kteří nebudou schopni platit.

Obr. 1. SWOT analýza společnosti XY, s.r.o.

SILNÉ STRÁNKY Strengths	SLABÉ STRÁNKY Weaknesses
<ul style="list-style-type: none"> • široký výrobní sortiment • spolupráce se zahraničím • schopnost rychle a pružně reagovat • držitel patentu • ochrana životního prostředí • stabilní a dobré vztahy se zákazníky • individuální přístup k zákazníkům 	<ul style="list-style-type: none"> • geografická poloha společnosti • dopravní dostupnost (vysoké náklady) • fluktuace zaměstnanců • minimální obchodní možnosti • závislost na velkých odběratelích • nedostatečně zavedený controlling • zastaralost vozového parku
PŘÍLEŽITOSTI Opportunities	HROZBY Threats
<ul style="list-style-type: none"> • vstup na nové zahraniční trhy • tlak na ekologické aspekty (recyklaci) • růst poptávky po plastových výrobcích • využití nových výrobních technologií • podpora inovace, výzkumu a vývoje nových výrobků • příznivý vývoj daňové legislativy 	<ul style="list-style-type: none"> • tlak konkurence z tuzemska i ze zahraničí • možnost platební neschopnosti odběratelů • posilování kurzu české koruny (nižší výnos z vyváženého zboží) • substituce plastových výrobků • růst cen ropy

Zdroj: (Vlastní zpracování)

4.4 Analýza účetních výkazů společnosti XY, s.r.o.

Hlavní zdroj informací při zpracování této diplomové práce představuje účetní závěrka společnosti XY, s.r.o. sestavená k 31. 12. 2010, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, cash flow a příloha. Ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz o aktivech, pasivech, vlastním kapitálu, finanční situaci společnosti a jejím výsledku hospodaření v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy. Dále jsou v praktické části využity interní materiály společnosti XY, s.r.o. např. splátkové kalendáře k jednotlivým leasingům, odpisové plány dlouhodobého majetku a podobně.

4.4.1 Rozvaha

Rozvaha poskytuje přehled o struktuře majetku (aktivech) a o zdrojích jeho krytí (pasivech) v peněžním vyjádření. Následující tabulky znázorňují majetkovou strukturu (viz. *Tab. 32*) a finanční strukturu (viz. *Tab. 33*) společnosti XY, s.r.o. za rok 2010. Společnost klasifikuje aktiva a závazky na krátkodobé a dlouhodobé. Z důvodu přehlednosti jsou u rozvahy vynechány nulové položky.

4.4.1.1 Majetková struktura společnosti

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost XY, s.r.o. patří k výrobním podnikům, jejíž náročnost spočívá ve vybavení nejrůznějšími stroji a zařízeními, je nutné, aby se podíl dlouhodobého majetku na celkových aktivech neustále udržoval v patřičné výši. Z uvedené rozvahy vyplývá, že strana aktiv je z 50 % tvořena dlouhodobým majetkem a z 50 % oběžným majetkem. V rámci stálých aktiv je vázáno nejvíce finančních prostředků v dlouhodobém hmotném majetku, a to 70 % v budovách, 21 % v samostatných movitých věcech a zbylých 9 % představují pozemky a nedokončený DHM. Kromě toho společnost využívá pronájem majetku formou finančního leasingu na nákladní automobily a výrobní stroje. Společnost dále vlastní software, který je ovšem již zcela odepsaný. Nejvýznamnější položkou oběžných aktiv jsou krátkodobé pohledávky, které z největší části tvoří pohledávky z obchodních vztahů dosahující 39 % a zásoby v podobě materiálu představující 36 %. Rapidní pokles oběžného majetku oproti roku 2009 byl způsoben jak vlivem stále doznívající finanční a ekonomické krize, která zapříčinila výrazné snížení poptávky po produktech, tak z důvodu uzavření jednoho výrobního střediska společnosti.

Tab. 32. Aktiva společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)

Ozn.	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
a	b	c				
	AKTIVA CELKEM	1	57 324	-18 188	39 136	64 449
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	3	36 876	-17 539	19 337	20 389
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	303	- 303	0	71
	Software	7	303	- 303	0	71
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	36 568	-17 236	19 332	20 306
	Pozemky	14	1 452	0	1 452	1 452
	Stavby	15	16 230	-2 547	13 683	13 971
	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	18 835	-14 689	4 146	4 833
	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	51	0	51	50
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	5	0	5	12
	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	5	0	5	12
C.	Oběžná aktiva	31	20 168	- 649	19 519	43 751
C. I.	Zásoby	32	8 942	0	8 942	20 109
	Materiál	33	7 025	0	7 025	12 503
	Výrobky	35	1 905	0	1 905	7 474
	Zboží	37	12	0	12	132
C. III.	Krátkodobé pohledávky	48	10 552	- 649	9 903	20 217
	Pohledávky z obchodních vztahů	49	8 270	- 649	7 621	18 216
	Stát - daňové pohledávky	54	53	0	53	812
	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	2 213	0	2 213	1 174
	Jiné pohledávky	57	16	0	16	15
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	674	0	674	3 425
	Peníze	59	381	0	381	483
	Účty v bankách	60	293	0	293	2 942
D. I.	Časové rozlišení	63	280	0	280	309
	Náklady příštích období	64	89	0	89	215
	Příjmy příštích období	66	191	0	191	94

Zdroj: (Interní materiály společnosti XY, s.r.o. – účetní závěrka, 2010)

4.4.1.2 Finanční struktura společnosti

V kapitálové struktuře společnosti XY, s.r.o. jsou v dominantním postavení cizí zdroje financování dosahující 81 %, zatímco vlastní zdroje představují pouze 19 % z celkových pasiv. Z vlastního kapitálu tvoří nejvýznamnější položku základní kapitál, který činí 8 933 tis. Kč. Na cizích zdrojích se nejvíce podílí krátkodobé bankovní úvěry (41 %) a krátkodobé závazky z obchodních vztahů (37 %). Významný pokles cizích zdrojů oproti

roku 2009 byl vyvolán uzavřením jednoho výrobního střediska společnosti. Úvěrová politika společnosti se vyznačuje využíváním hlavně krátkodobých bankovních úvěrů. Investiční dlouhodobé bankovní úvěry, byly v minulosti založeny z důvodu rozšiřování výrobního programu.

Společnost v letech 2008 a 2009 hospodařila se ztrátou. Toto období bylo pro chod společnosti velice kritické. Musela přijmout mnohá úsporná opatření a vzdát se veškerých investičních projektů a rozvojových aktivit na dobu neurčitou.

Tab. 33. Pasiva společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)

Ozn.	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	67	39 136	64 449
A.	Vlastní kapitál	68	7 420	5 536
A. I.	Základní kapitál	69	8 933	8 933
	Základní kapitál	70	8 933	8 933
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	78	563	563
	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	79	563	563
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	81	-3 960	- 442
	Nerozdělený zisk minulých let	82	4 508	4 508
	Neuhrazená ztráta minulých let	83	-8 468	-4 950
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	84	1 884	-3 518
B.	Cizí zdroje	85	31 620	58 527
B. III.	Krátkodobé závazky	102	14 906	29 966
	Závazky z obchodních vztahů	103	11 811	27 566
	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	522	26
	Závazky k zaměstnancům	107	1 011	1 522
	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	509	577
	Stát - daňové závazky a dotace	109	569	29
	Krátkodobé přijaté zálohy	110	297	63
	Dohadné účty pasivní	112	187	183
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	16 714	28 561
	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	3 671	4 705
	Krátkodobé bankovní úvěry	116	13 043	23 856
C. I.	Časové rozlišení	118	96	386
	Výdaje příštích období	119	96	386

Zdroj: (Interní materiály společnosti XY, s.r.o. – účetní závěrka, 2010)

4.4.2 Výkaz zisku a ztráty

V rámci analýzy výkazu zisku a ztráty jsou získány informace, které tvoří podklad pro hodnocení firemní ziskovosti. Následující výkaz zisku a ztráty podává přehled o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření společnosti XY, s.r.o. za rok 2010. Z důvodu přehlednosti jsou u výkazu zisku a ztráty pominuty nulové položky.

4.4.2.1 Analýza výnosů a nákladů společnosti

Z hlediska dosahovaných výnosů je zřejmé, že společnost XY, s.r.o. má značně výrobní charakter. V roce 2010 činí podíl tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb na celkových výnosech 93 %. Druhou nejvýznamnější položkou výnosů jsou tržby za prodej dlouhodobého majetku a materiálu, jejichž podíl je zhruba 3 %. Tržby za prodej zboží vykazují minimální účast na celkových výnosech, stejně jako ostatní výnosové položky. Ostatní provozní výnosy představují výnosy vyplývající z provozu společnosti a ostatní finanční výnosy jsou převážně tvořeny kurzovými zisky, které vznikají obchodováním se slovenskými a rakouskými firmami. Pozitivní je fakt, že objem výkonů roste v analyzovaném období rychleji než výkonová spotřeba.

Nejpodstatnější část na celkových nákladech společnosti XY, s.r.o. představuje výkonová spotřeba dosahující přibližně 75 %, tvořená především materiálem a energií potřebnou k výrobě výrobků. Dále následují osobní náklady se svým 20-ti % podílem a nákladové úroky placené za sjednané úvěry. Ostatní druhy nákladů se na celkových nákladech podílejí minimálně. Díky výrobnímu rázu společnosti je většina výdajů spojena s pořízením nových strojů a technologií, se spotřebou materiálu, energie a výplatou mezd zaměstnancům.

Výsledek hospodaření společnosti XY, s.r.o. v roce 2010 vykazuje v provozní oblasti zisk ve výši 2 916 tis. Kč a ve finanční oblasti ztrátu v hodnotě 1 032 tis. Kč. Výsledek hospodaření za účetní období tedy činí 1 884 tis. Kč, a to jak před zdaněním, tak po zdanění, z důvodu uplatnění daňové ztráty z let 2008 a 2009. V tomto dvouletém období zažívala společnost svůj největší propad za celou její dosavadní existenci. Hlavními příčinami byl rapidní pokles poptávky, rostoucí ceny vstupů a kurzové ztráty způsobené poklesem kurzu CZK vůči EUR.

Tab. 34. Výnosy a náklady společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)

Ozn.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
I.	Tržby za prodej zboží	1	1 617	372
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	50	694
+	Obchodní marže	3	1 567	-322
II.	Výkony	4	99 199	170 974
	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	86 804	173 343
	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	11 088	-6 012
	Aktivace	7	1 307	3 643
B.	Výkonová spotřeba	8	79 171	135 184
	Spotřeba materiálu a energie	9	72 449	113 982
	Služby	10	6 722	21 202
+	Přidaná hodnota	11	21 595	35 468
C.	Osobní náklady	12	20 347	34 626
	Mzdové náklady	13	15 390	26 289
	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	4 852	8 243
	Sociální náklady	16	105	94
D.	Daně a poplatky	17	320	110
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1 092	1 385
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	3 384	3 874
	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	2 585	0
	Tržby z prodeje materiálu	21	799	3 874
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	273	3 683
	Prodaný materiál	24	273	3 683
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	313	93
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	929	1 097
H.	Ostatní provozní náklady	27	647	1 233
*	Provozní výsledek hospodaření	30	2 916	-691
X.	Výnosové úroky	42	0	6
N.	Nákladové úroky	43	1 262	1 689
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1 374	3 066
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 144	4 210
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-1 032	-2 827
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	1 884	-3 518
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	1 884	-3 518
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	1 884	-3 518

Zdroj: (Interní materiály společnosti XY, s.r.o. – účetní závěrka, 2010)

4.4.3 Přehled o peněžních tocích

Součástí účetní závěrky společnosti XY, s.r.o. k 31. 12. 2010 je rovněž výkaz cash flow.

Tab. 35. Výkaz cash flow společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)

P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období		3 425
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnosti)		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 884
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	-231
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	1 092
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	0
A. 1 3	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	-2 585
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky (+) a vyúčtované výnosové úroky (-)	1 262
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	0
A. *	Čistý peněžní tok z prov. čin. před zdaněním, změnami prac. kap. a mim. polož.	1 653
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-5 687
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	10 343
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	-27 197
A. 2 3	Změna stavu zásob	11 167
A. 2 4	Změna stavu krát. fin. maj. nespádajícího do peněžních prostředků a ekvivalentů	0
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	-4 034
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-1 262
A. 4	Přijaté úroky	0
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	0
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným HV včetně daně z příjmů	0
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	-5 296
Peněžní toky z investiční činnosti		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-40
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	2 585
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0
B. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	2 545
Peněžní toky z finančních činností		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých závazků	0
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	0
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení ZK, emisního ážia atd.	0
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	0
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky	0
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	0
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	0
C. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	0
F. Čisté zvýšení respektive snížení peněžních prostředků		-2 751
R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období		674

Zdroj: (Interní materiály společnosti XY, s.r.o. – účetní závěrka, 2010)

5 POSTUP PŘI PŘEVODU ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY DLE IFRS FOR SMEs

Společnost XY, s.r.o. k vedení účetnictví využívá informační systém AHMOSE, který zajišťuje zpracování dat hospodářské činnosti a tisk dokladů pro účetní uzávěrku. Účetní jednotka vede podvojný účetnictví způsobem A. Společnost používá účtový rozvrh ve smyslu Účtové osnovy dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který podle potřeb průběžně aktualizuje a doplňuje analytickými účty. Dle zákona o účetnictví vede společnost evidenci účetních zápisů v deníku, hlavní knize a knihách analytických a podrozvahových účtů. Veškerá data jsou uložena po celou dobu zákonem uložené archivace v tresoru společnosti.

Při převodu českých účetních výkazů na výkazy dle standardu IFRS for SMEs musí účetní jednotka splnit tyto podmínky:

- a) uvést veškerá aktiva a závazky, která jsou požadována v souladu se standardem IFRS for SMEs,
- b) neuvádět ty aktiva a závazky, která standard IFRS for SMEs nepovoluje,
- c) reklasifikovat ty položky, které účetní jednotka vykazovala podle dané účetní legislativy jako jeden typ aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale podle standardu IFRS for SMEs jsou různými typy aktiv, závazků nebo složek vlastního kapitálu,
- d) použít standard IFRS for SMEs při oceňování všech vykazovaných aktiv a závazků.

V následující kapitole je provedena analýza jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, která odhalí, jaké údaje bude potřeba upravit v souvislosti s přechodem na standard IFRS for SMEs. Konkrétní finanční vyjádření a veškeré výpočty týkající se těchto změn jsou uvedeny v projektové části diplomové práce.

5.1 Analýza rozvahy – aktiva

Dle definice standardu IFRS for SMEs představuje aktivum majetek užívaný podnikem, který je výsledkem minulých událostí, přinese budoucí ekonomický prospěch a lze ho spolehlivě ocenit. Není důležité mít vlastnické právo k aktivu, ale mít pod kontrolou ekonomický užitek plynoucí z aktiva.

5.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Ve společnosti tvoří dlouhodobý nehmotný majetek pouze software, který je v analyzovaném období již zcela odepsaný. Software zahrnuje programové vybavení nutné k vedení účetnictví (informační systém AHMOSE) a program pro obchodní oddělení (software Dispečer).

Účetní jednotka oceňuje dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení a náklady s pořízením související. Majetek přesahující pořizovací cenu 60 tis. Kč je odepisován do nákladů podle předpokládané doby životnosti s využitím metody rovnoměrných odpisů. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (DDNM), jehož pořizovací cena je nižší než 60 tis. Kč eviduje ÚJ v podrozvaze a účtuje ho přímo do spotřeby. Podle standardu IFRS for SMEs je nutné drobný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok zařadit do rozvahy mezi dlouhodobá aktiva a odepisovat jej na základě předpokládané doby životnosti.

Společnost v roce 2010 nevykazovala žádný DDNM s pořizovací cenou nižší než 60 tis. Kč a s dobou použitelnosti delší než 1 rok, proto nebude v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku provedena žádná úprava.

5.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Společnost k 31. 12. 2010 eviduje v rámci dlouhodobého hmotného majetku pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobý hmotný majetek je oceňován v pořizovací ceně včetně nákladů na dopravu, montáž atd. Cenu dlouhodobého majetku vyrobeného ve vlastní režii tvoří souhrn veškerých nákladů na pořízení včetně nákladů na projektovou dokumentaci, dopravu a ostatní vlastní náklady. Odepisování je prováděno u hmotného majetku, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 tis. Kč a jeho doba životnosti delší než 1 rok. Právní úkony týkající se nákupu, prodeje hmotného investičního majetku společnosti a jeho zatížení, kdy je hodnota předmětu úkonu vyšší než 100 tis. Kč, činí jednatelé vždy společně. V ostatních případech jednatelé jednájí jménem společnosti samostatně.

Stejně jako DDNM tak i drobný dlouhodobý hmotný majetek (DDHM) vede společnost v podrozvahové evidenci. DDHM nepřesahuje hodnotu 40 tis. Kč a odepisuje se přímo do spotřeby. Jedná se například o kancelářské vybavení, mobilní telefony a nářadí v celkové

hodnotě 546 tis. Kč. Drobný dlouhodobý hmotný majetek musí být zařazen do dlouhodobého majetku, protože přináší společnosti užitek a jeho doba použití je delší než 1 rok. Doba použitelnosti tohoto majetku je stanovena na 3 roky.

Mezi neodepisovaný dlouhodobý hmotný majetek patří jak pozemky v hodnotě 1 452 tis. Kč, tak nedokončený dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě 51 tis. Kč představující zařízení, které společnost vyrábí v rámci svého technologického rozvoje.

Společnost vlastní budovy a stavby v celkové netto hodnotě 13 683 tis. Kč. V rámci standardu IFRS for SMEs je nutné provést změny ohledně budovy, která splňuje definici Oddílu 16 (Investice do nemovitostí). Tato nemovitost, v zůstatkové hodnotě 1 608 tis. Kč, neslouží společnosti k podnikatelským aktivitám a po celé analyzované období byla pronajímána externí osobě.

Položka samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí ve výši 4 146 tis. Kč obsahuje energetické hnací stroje a zařízení v hodnotě 2 290 tis. Kč, výrobní stroje, přístroje a zařízení v hodnotě 703 tis. Kč a recyklační linku za 1 153 tis. Kč.

Společnost využívá ke svému financování finanční leasing, který významně ovlivní vykazované hodnoty. Společnost tento majetek vede v podrozvahové evidenci na jednotlivých leasingových kartách, což je podstatný rozdíl oproti standardu IFRS for SMEs. V souladu s oddílem 20 je leasing veden v rozvaze nájemce, který jej také odepisuje. Přehled pronajatého majetku formou finančního leasingu je zobrazen v následující tabulce (Tab. 36).

Tab. 36. Přehled majetku pronajatého formou finančního leasingu

MAJETEK	Zahájení a ukončení leasingu	Doba trvání leasingu (počet měsíců)	Celkové splátky nájemného (v tis. Kč)
Nákladní automobil Mercedes (A)	2.7.2007	48	1 761
	1.6.2011		
Nákladní automobil Mercedes (B)	2.7.2007	48	1 761
	1.6.2011		
Nákladní automobil BMW	5.5.2008	60	1 360
	5.4.2013		
Nákladní automobil Volkswagen	1.6.2008	60	1 360
	5.5.2013		
Stroje	2.9.2010	54	2 736
	16.2.2015		
Celkem			8 978

Zdroj: (Interní materiály společnosti XY, s.r.o.)

V souladu se standardem IFRS for SMEs je nutné aktivovat do rozvahy jak drobný dlouhodobý hmotný majetek, který společnost využívá déle než 1 rok, tak majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu. Dále je nutné provést změny týkající se budovy, která splňuje požadavky pro zařazení mezi investice do nemovitostí.

5.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Společnost v dlouhodobém finančním majetku vykazuje pouze položku jiného dlouhodobého finančního majetku ve výši 5 tis. Kč, která obsahuje dlouhodobou půjčku vůči řídicí osobě. V rámci této kategorie majetku nejsou nutné žádné úpravy.

5.1.4 Zásoby

Zásoby společnosti tvoří materiál v hodnotě 7 025 tis. Kč, výrobky v hodnotě 1 905 tis. Kč a zboží ve výši 12 tis. Kč. Vykazované zásoby splňují definici standardu IFRS for SMEs, která udává, že zásoby představují aktiva, která jsou určena k prodeji jak v běžném podnikání, tak ve výrobním procesu nebo jsou ve formě surovin a materiálu spotřebována ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb

Společnost účtuje o zásobách způsobem A. Zásoby materiálu jsou oceňovány pořizovací (nákupní) cenou včetně vedlejších nákladů související s jejich pořízením. Hotové výrobky jsou evidovány na jednotlivých skladových kartách a oceňovány vlastními náklady, které jsou součtem přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých nákladů a výrobní rezie. Zásoby zboží jsou oceňovány prodejní cenou. V průběhu účetního období nedošlo k odpisu u žádné položky zásob a nedošlo ani ke ztrátě plynoucí ze snížení hodnoty.

V souladu se standardem nejsou významné náhradní díly s dobou použitelnosti delší jak 1 rok považovány za zásobu, ale jsou aktivovány do dlouhodobého majetku. Analyzovaná společnost nevlastní v zásobách žádné významné náhradní díly, které by odpovídaly této kategorizaci. Položka zásoby vyhovuje standardu IFRS for SMEs, není zde žádná skutečnost, která by byla v jeho rozporu.

5.1.5 Dlouhodobé pohledávky

Dlouhodobé pohledávky se splatností delší než 1 rok je nutné dle IFRS for SMEs diskontovat na současnou hodnotu. Společnost však tyto dlouhodobé pohledávky nevykazuje, proto zde nedojde k žádné úpravě.

5.1.6 Krátkodobé pohledávky

Ke krátkodobým pohledávkám se splatností do 1 roku společnost řadí pohledávky z obchodních vztahů v brutto hodnotě 8 270 tis. Kč, ke kterým byly vytvořeny opravné položky ve výši 649 tis. Kč, dále zde patří daňové pohledávky vůči státu ve výši 53 tis. Kč, ostatní poskytnuté zálohy na energii, plyn a ostatní služby ve výši 2 213 tis. Kč a zanedbatelnou položkou jsou jiné pohledávky ve výši 16 tis. Kč. V jiných pohledávkách společnost eviduje nevyřešenou pohledávku vůči zaměstnanci. ÚJ oceňuje krátkodobé pohledávky jmenovitou hodnotou.

Společnost spolupracuje s factoringovou společností, které v roce 2010 postoupila pohledávky ve výši 5 733 tis. Kč. Factoringová společnost má s ÚJ předem stanovený seznam postupovaných faktur vybraných odběratelů. Banka tyto pohledávky následně odkoupí ve výši 90% hodnoty faktury (do výše povoleného limitu čerpání). Při úhradě faktury odběratelem jsou peníze přeposílány na účet factoringové společnosti. Problematiku nesplacených pohledávek řeší společnost soudním vymáháním a tvorbou opravných položek, které stanovuje podle doby, která uplynula od splatnosti pohledávky a podle individuálního posouzení jejich návratnosti. Způsob řešení a ocenění odpovídá standardu IFRS for SMEs.

Z provedené analýzy vyplývá, že krátkodobé pohledávky splňují podmínky IFRS for SMEs, a proto budou uznány v plné výši. Je nutné, ale zmínit, že tato položka bude navýšena o časové rozlišení na straně aktiv, jelikož náklady a příjmy příštích období spadají podle standardu do krátkodobých pohledávek.

5.1.7 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek společnosti tvoří peníze v hotovosti na pokladně ve výši 381 tis. Kč a bezhotovostní prostředky na bankovním účtu ve výši 293 tis. Kč. Účetní jednotka má peněžní prostředky uloženy na bankovních účtech Komerční banky a.s., Citibank a.s., ČSOB a.s. a Unicredit Bank a.s. Prostředky pro hotovostní úhrady jsou k dispozici v příruční pokladně. Valutová pokladna a valutové prostředky na bankovních účtech jsou přepočteny k 31. 12. 2010 v daném kurzu ČNB.

Položka krátkodobého finančního majetku bude uznána v plné výši, účetní jednotka v této oblasti postupuje podle pravidel standardu.

5.1.8 Časové rozlišení aktiv

Časové rozlišení na straně aktiv obsahuje náklady příštích období v hodnotě 89 tis. Kč a příjmy příštích období v hodnotě 191 tis. Kč. Položka nákladů příštích období představuje předplacené služby ve výši 16 tis. Kč a splátky leasingu ve výši 73 tis. Kč. Tyto splátky vztahující se k finančnímu leasingu musí být vyloučeny z nákladů příštích období. V položce příjmů příštích období společnost vykazuje pojistné události, které má pojišťovna vyplatit v roce 2011.

Jak již bylo řečeno výše (viz. kapitola 5.1.6), ve výkazu o finanční situaci podle standardu IFRS for SMEs se neobjevuje položka časového rozlišení aktiv. Proto bude částka 207 tis. Kč (s výjimkou leasingových splátek) zachycena do krátkodobých pohledávek.

5.2 Analýza rozvahy – pasiva

Pasiva dle standardu IFRS for SMEs představují závazky a vlastní kapitál. Závazek znázorňuje současnou povinnost podniku, která vznikla na základě minulých událostí, vyústí v odtok budoucího ekonomického prospěchu a je spolehlivě ocenitelný. Vlastní kapitál je charakterizován jako zbytková část aktiv po odečtení všech závazků.

5.2.1 Vlastní kapitál

Celková hodnota vlastního kapitálu k 31. 12. 2010 činí 7 420 tis. Kč. Vlastní kapitál společnosti tvoří základní kapitál, zákonný rezervní fond, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období. ÚJ není společníkem v žádné jiné společnosti a v analyzovaném období nenastala žádná její obchodní přeměna.

Základní kapitál

Výše základního kapitálu zapsaného v obchodním rejstříku dosahuje 8 933 tis. Kč. Základní kapitál je zcela splacen a rozdělen mezi 2 společníky rovným dílem. Položka je v souladu s IFRS for SMEs, nedojde k žádné změně.

Zákonný rezervní fond

Zákonný rezervní fond musí ÚJ tvořit ze zákona, a to ve výši 5 % z hodnoty čistého zisku, maximálně však do 10 % základního kapitálu. Stav zákonného rezervního fondu

k 31. 12. 2010 činí 563 tis. Kč. Z hlediska vykazování dle IFRS for SMEs bude zákonný rezervní fond reklasifikován do položky nerozdělených zisků.

Výsledek hospodaření minulých let

Společnost vykazuje jak nerozdělený zisk minulých let ve výši 4 508 tis. Kč, tak neuhrazenou ztrátu minulých let ve výši -8 468 tis. Kč. Společnost i v předcházejícím účetním období měla ztrátu ve výši -3 518 tis. Kč.

Výsledek hospodaření běžného účetního období

Výsledek hospodaření za rok 2010 činí zisk v hodnotě 1 884 tis. Kč. Dle standardu IFRS for SMEs se velikost výsledku hospodaření změní v závislosti na všech provedených úpravách. Položka výsledku hospodaření bude rovněž klasifikována jako nerozdělený zisk.

5.2.2 Rezervy

Společnost se v analyzovaném roce 2010 nezabývá tvorbou rezerv, proto zde nebude provedena žádná úprava.

5.2.3 Dlouhodobé závazky

Společnost neeviduje žádné dlouhodobé závazky se splatností delší než 1 rok. Dle standardu IFRS for SMEs bude tato položka navýšena o hodnoty dlouhodobých závazků z finančního leasingu, o hodnoty odložené daně vyplývající z prováděných úprav a bude zde také reklasifikován dlouhodobý bankovní úvěr v hodnotě 3 671 tis. Kč.

5.2.4 Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky společnosti představují závazky se splatností do 1 roku, které jsou ÚJ oceňovány jmenovitou hodnotou. Tato položka zahrnuje závazky z obchodních vztahů ve výši 11 811 tis. Kč, závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení ve výši 522 tis. Kč, závazky k zaměstnancům ve výši 1 011 tis. Kč, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění ve výši 509 tis. Kč, daňové závazky a dotace ve výši 569 tis. Kč, dále krátkodobé přijaté zálohy ve výši 297 tis. Kč a dohadné účty pasivní v podobě nevyfakturovaných dodávek plynu a služeb auditora ve výši 187 tis. Kč.

V souladu se standardem IFRS for SMEs budou krátkodobé závazky navýšeny o leasingové splátky krátkodobého charakteru a proběhnou změny v podobě reklasifikace.

Do krátkodobých závazků bude přiřazena položka časového rozlišení pasiv v hodnotě 96 tis. Kč a položka krátkodobých bankovních úvěrů v částce 13 043 tis. Kč.

5.2.5 Bankovní úvěry a výpomoci

Společnost vykazuje jak dlouhodobé bankovní úvěry v hodnotě 3 671 tis. Kč, tak krátkodobé bankovní úvěry v hodnotě 13 043 tis. Kč (viz. Tab. 37). Dále má společnost sjednanou smlouvu s Komerční bankou o poskytnutí provozního debetního zůstatku do výše 100 tis. Kč. K 31. 12. 2010 činil tento debetní zůstatek -7 tis. Kč. ÚJ v roce 2009 získala bankovní záruku od banky ČMZRB, a.s., která poskytuje garanci do výše 50 % čerpané částky úvěru. Pro zajištění úvěru jsou vystaveny blankosměnky, které jsou avalovány na společníka společnosti. V případě nedostání svých závazků jsou bankovní ústavy oprávněny vyplnit výši na částku do výše závazků ÚJ a požadovat její úhradu.

Tab. 37. Přehled přijatých úvěrů (v tis. Kč)

	Bankovní ústav			
	CITIBANK	CITIBANK	CITIBANK	ČSOB
Typ úvěru	Financování pohledávek	Ready credit	Investiční úvěr	Kontokorrentní úvěr
Datum poskytnutí	6.8.2010	6.8.2010	31.5.2007	31.10.2007
Počáteční výše úvěru	7 241	4 600	3 500	2 600
Způsob zajištění	pohledávky, blankosměnka	zástava nemovitostí, blankosměnka	pozemky	blankosměnka
Zůstatek k 31. 12. 2010	9 036	4 000	1 280	2 391
Charakter úvěru	krátkodobý	krátkodobý	dlouhodobý	dlouhodobý

Zdroj: (Interní materiály společnosti XY, s.r.o.)

Bankovní úvěry jsou v souladu s definicí a požadavky dle standardu IFRS for SMEs. Z transformačních důvodů bude provedena pouze reklasifikační úprava (viz. kapitola 5.2.3 a 5.2.4) – dlouhodobé bankovní úvěry v hodnotě 3 671 tis. Kč budou vykázány v položce Dlouhodobé závazky a krátkodobé bankovní úvěry v hodnotě 13 043 tis. Kč budou vykázány v položce Krátkodobé závazky.

5.2.6 Časové rozlišení pasiv

Časové rozlišení na straně pasiv v hodnotě 96 tis. Kč tvoří výdaje příštích období, které zahrnují pojištění, bankovní úroky a mobilní poplatky. Tyto služby jsou vyfakturovány do nákladů v roce 2010, ale zaplacený až v roce 2011.

Dle podmínek vykazování IFRS for SMEs je položka časového rozlišení pasiv vykazována v krátkodobých závazcích v celé výši 96 tis. Kč (viz. kapitola 5.2.4).

5.3 Analýza výkazu zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty neboli výkaz o úplném výsledku dle standardu IFRS for SMEs zachycuje náklady a výnosy, které podniku vznikly za dané účetní období. Výnosy představují zvýšení ekonomických prospěchů projevující se buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků (jinak než vkladem vlastníků). Náklady představují snížení ekonomických prospěchů projevující se snížením aktiv nebo zvýšením závazků (jinak než čerpáním vlastníků).

5.3.1 Tržby za prodej zboží

Tržby za prodej zboží v hodnotě 1 617 tis. Kč představují zanedbatelnou část celkových výkonů společnosti. K uznání tržeb za prodej zboží je nutné splnit tyto podmínky – veškerá rizika a odměny musí být převedeny na kupujícího, účetní jednotka si neponechala žádnou kontrolu nad zbožím, částku výnosů a vynaložených nákladů lze spolehlivě ocenit a je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do společnosti.

Lze konstatovat, že tržby za prodej zboží splňují podmínky definice výnosů dle standardu IFRS for SMEs, nebude tedy provedena žádná změna.

5.3.2 Náklady vynaložené na prodané zboží

Vynaložené náklady na prodané zboží v hodnotě 50 tis. Kč souvisí s vykazovanými tržbami za prodej zboží. Jejich rozdíl představuje obchodní marže. Z hlediska IFRS for SMEs budou tyto náklady plně uznány, jelikož je lze spolehlivě ocenit a představují pro společnost ekonomický úbytek.

5.3.3 Výkony

Výkony představují podstatnou část veškerých výnosů společnosti. Tvoří je:

- tržby za prodej vlastních výrobků a služeb činí 86 804 tis. Kč, z čehož prodej výrobků (pytlů, hadic, polyadic, tašek, fólie, regranulátu, varsatenu, rolopytlů) činí 82 808 tis. Kč a prodej služeb (potisk dodané fólie, zhotovení pytlů z dodané fólie, nájemné) činí 3 996 tis. Kč,
- změna stavu zásob vlastní činnosti v hodnotě 11 088 tis. Kč odráží přírůstek zásob vlastní výroby,
- aktivace v hodnotě 1 307 tis. Kč představuje náklady spojené s vnitropodnikovou výrobou a dopravou.

Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb splňují definici standardu IFRS for SMEs pro uznání výnosů. Částka výnosů je spolehlivě měřitelná, ekonomické užítky poplynou do podniku, k rozvahovému dni lze stanovit stupeň dokončení transakce a náklady jsou také spolehlivě ocenitelné. V případě změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace nejsou splněna kritéria standardu IFRS for SMEs. Standard tyto položky nepovažuje za výnosy, ale za náklady. Díky tomu budou tyto položky reklasifikovány v hodnotě 12 395 tis. Kč do výkonové spotřeby.

5.3.4 Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba v hodnotě 79 171 tis. Kč tvoří 76 % veškerých nákladů společnosti. Jedná se o:

- spotřebu materiálu a energie ve výši 72 449 tis. Kč, která zahrnuje spotřebu základního a režijního materiálu, čisticích prostředků, ochranných pomůcek, pohonných hmot, kancelářských potřeb, výdaje za drobný majetek, který ÚJ nevykazuje v dlouhodobých aktivech a samozřejmě zde spadá také spotřeba elektrické energie, plynu a vody.
- výdaje na služby ve výši 6 722 tis. Kč představují náklady na opravy a udržování budov, strojů či vozidel, náklady na cestovné, reprezentaci a ostatní služby (poštovné, mobilní poplatky, právní a poradenské služby, auditorské a daňové služby, počítačové služby, splátky leasingu atd.)

V položce spotřeby materiálu a energie proběhnou změny týkající se dlouhodobého drobného hmotného majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok, který bude podle standardu vyjmut z této nákladové položky a zařazen mezi dlouhodobý majetek společnosti. Výkon-

vá spotřeba se dále sníží o hodnoty aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti (viz. kapitola 5.3.3) a také budou vyloučeny zaplacené splátky z finančního leasingu.

5.3.5 Osobní náklady

V roce 2010 činí výše osobních nákladů vynaložených na zaměstnance 20 347 tis. Kč, z toho na řídicí pracovníky připadá 547 tis. Kč. Osobní náklady společnosti zahrnují mzdové náklady ve výši 15 390 tis. Kč, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ve výši 4 852 tis. Kč a ostatní sociální náklady ve výši 105 tis. Kč.

Tyto náklady splňují podmínky standardu IFRS for SMEs, budou tedy uznány v plné výši.

5.3.6 Daně a poplatky

Společnost eviduje daně a poplatky v celkové hodnotě 320 tis. Kč. Tuto položku tvoří daň z nemovitostí, daň silniční, dálniční známky, mýtné, kolky a ostatní daně a poplatky.

Není zde žádný rozpor se standardem IFRS for SMEs, proto nedojde k žádné změně.

5.3.7 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Společnost odepisuje majetek v souladu se zákonem o účetnictví rovnoměrným způsobem, se kterým se shoduje doba odepisování a použitá odpisová sazba. K 31. 12. 2010 činí odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku 1 092 tis. Kč.

Položka odpisů bude upravena o odpisy DDHM, odpisy související s majetkem pořízeným formou finančního leasingu a o odpisy budovy, která splňuje kritéria pro vykázání mezi investice do nemovitostí.

5.3.8 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Společnost XY, s.r.o. v roce 2010 vykázala tržby z prodeje dlouhodobého majetku v hodnotě 2 585 tis. Kč a tržby z materiálu v hodnotě 799 tis. Kč. Tato položka bude uznána v plné výši, pouze dojde podle standardu k její reklasifikaci do položky Ostatní výnosy.

5.3.9 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, která vykazuje nulové hodnoty, představuje rozdíl mezi pořizovací cenou aktiva a jeho oprávkami. Zůstatková cena prodaného

materiálu ve výši 273 tis. Kč zobrazuje rozdíl mezi prodejní a skladovou cenou materiálu. Standard tuto položku řadí rovněž do položky Ostatní výnosy, a to v takové výši, která odpovídá rozdílu výnosů a nákladů týkající se prodeje dlouhodobého majetku a materiálu.

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

Tato položka zachycuje hodnotu zákonných opravných položek k pohledávkám ve výši 464 tis. Kč a hodnotu opravných položek k pohledávkám (nedaňovým) ve výši -151 tis. Kč. Podle vykazování standardu IFRS for SMEs bude hodnota změny stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období přiřazena do položky Ostatní náklady.

5.3.11 Ostatní provozní výnosy a náklady

Ostatní provozní výnosy v hodnotě 929 tis. Kč tvoří především přijaté dotace, provize, výnosy plynoucí ze zaokrouhlení, přijatá pojistná plnění na vozidla společnosti apod. Tato položka odpovídá definici výnosů dle standardu IFRS for SMEs, proto k žádné změně nedojde.

Ostatní provozní náklady v celkové výši 647 tis. Kč v sobě zahrnují hodnotu poskytnutých darů, smluvní pokuty a penále, různé druhy pojištění a náklady související se zaokrouhlením. Jelikož tato položka splňuje definici nákladů dle standardu IFRS for SMEs, bude uznána v plné výši.

5.3.12 Výnosové a nákladové úroky

Položka výnosových úroků zobrazuje přijaté úroky z peněžních prostředků na bankovním účtu. Společnost k 31. 12. 2010 nevykazuje žádné výnosové úroky, nebude tedy provedena žádná změna.

Co se týče nákladových úroků, ty zahrnují placené úroky z přijatých úvěrů společnosti XY, s.r.o., a to ve výši 1 262 tis. Kč. Položka nákladových úroků musí být navýšena o úroky vyplývající z finančního leasingu. Jejich výše bude určena buď na základě implicitní úrokové míry, nebo inkrementální úrokové míry.

5.3.13 Ostatní finanční výnosy a náklady

Položku ostatních finančních výnosů v celkové výši 1 374 tis. Kč tvoří kurzové zisky. Položka ostatních finančních nákladů v hodnotě 1 144 tis. Kč obsahuje kurzové ztráty a bankovní poplatky.

Pro propočet cizí měny na českou měnu využívá ÚJ denních kurzů kurzovního lístku ČNB platného v den uskutečnění účetního případu. Pro účely výpočtu kurzovních rozdílů považuje účetní jednotka za den uskutečnění účetního případu den vystavení faktury popř. obdobného dokladu, nebo den obdržení faktury popř. obdobného dokladu. Při hotovostní úhradě v cizí měně, je pro přepočet používán kurz, z dokladu o nákupu valut pokud je k dispozici.

Jak položka ostatních finančních výnosů, tak položka ostatních finančních nákladů splňuje podmínky standardu IFRS for SMEs, nedojde tedy k žádným úpravám.

5.3.14 Mimořádné výnosy a náklady

Společnost XY, s.r.o. neviduje žádné mimořádné výnosové a nákladové položky. V standardu IFRS for SMEs nejsou mimořádné položky definovány, kdyby je společnost vykazovala, převedla by se jejich hodnota do položky Ostatních provozních výnosů a nákladů.

5.3.15 Daň z příjmů za běžnou činnost

Společnost za rok 2010 vykazuje nulovou daň z příjmů právnických osob, jelikož uplatnila daňovou ztrátu z minulých účetních období. Výše splatné daně se stanovuje na základě výkazů sestavených dle českých účetních standardů a souvisejících daňových předpisů. Česká legislativa nedovoluje použít výsledek hospodaření zjištěný dle standardu IFRS for SMEs k výpočtu daňové povinnosti, proto zde nebude provedena žádná úprava.

Odložená daň, která vychází z přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými hodnotami majetku a závazků, bude upravena o vypočtené hodnoty odložených daňových závazků či pohledávek vyplývající z transformačních úprav – zařazení drobného dlouhodobého hmotného majetku do dlouhodobých aktiv, zařazení finančního leasingu do dlouhodobých aktiv a zařazení pronajímané budovy v hodnotě fair value mezi investice do nemovitostí.

6 PROJEKT TRANSFORMACE ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI XY, S.R.O. NA VÝKAZY DLE IFRS FOR SMEs

V předchozí analytické části byly prověřeny jednotlivé položky účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. a identifikovány oblasti, které bude nutné z důvodu transformace na nové účetní výkaznictví upravit. Následující část diplomové práce se věnuje samotnému převodu českých účetních výkazů na výkazy dle IFRS for SMEs.

Přechodem na IFRS for SMEs se zabývá oddíl 35, který je zaměřen na účetní výkaznictví těch účetních jednotek, které poprvé přechází na tento standard. První účetní závěrka musí obsahovat prohlášení o shodě s IFRS for SMEs a musí být složena minimálně ze dvou účetních období. V mé diplomové práci upravuji účetní výkazy společnosti XY, s.r.o. za rok 2010. Tyto upravené účetní výkazy lze tedy považovat za zahajovací výkazy k 1. lednu 2011. Datum přechodu analyzované společnosti na IFRS for SMEs by představoval 1. leden 2012. Poprvé by pak společnost vykazovala a zveřejňovala účetní závěrku dle standardu k 31. prosinci 2012.

Obr. 2. Časové hledisko přechodu na standard IFRS for SMEs



Zdroj: (Vlastní zpracování)

Je nutné si uvědomit, že přechod na IFRS for SMEs není jenom formální „překlopení“ českých účetních výkazů do jiného formátu či jejich překlad do angličtiny. Výsledkem prvního převodu je samozřejmě odlišný výsledek hospodaření jak běžného, tak minulého období, ale i jiné ocenění a struktura aktiv a závazků, s čímž souvisí i odlišná bilanční suma. O mnoho podrobnější a rozsáhlejší oproti české úpravě je také příloha (poznámky) k účetním výkazům. (Krupová, 2009a, s. 178)

6.1 Klasifikace položek účetních výkazů dle IFRS for SMEs

Účetní výkazy dle standardu IFRS for SMEs mají jinou strukturu (stručnější a zjednodušenější) než výkazy sestavené dle českých účetních standardů. Je tomu tak proto, že většina informací je uvedena v příloze k účetní závěrce. Při převodu je nutné správně zařadit jednotlivé položky účetních výkazů podle klasifikace standardu IFRS for SMEs. Transformaci usnadňuje vytvořený převodový můstek aktiv, pasiv a výkazu zisku a ztráty, viz. tabulky (Tab. 38., Tab. 39., Tab. 40.), ve kterých nejsou zobrazeny nulové položky zkoumaných účetních výkazů a zahrnuty korekční úpravy.

6.1.1 Klasifikace položek rozvahy dle IFRS for SMEs

Z tabulky (Tab. 38) je zřejmé, že výkaznictví dle standardu IFRS for SMEs slučuje mnohé položky do jedné. Aktiva se podle standardu dělí na dlouhodobé a krátkodobé. U vykazovaných položek analyzované společnosti XY, s.r.o. je nutné celou kategorii dlouhodobého hmotného majetku zahrnout do položky *Pozemky, budovy a zařízení* a dlouhodobý finanční majetek zařadit do položky *Finanční investice*. Jedna z budov, která splňuje podmínky Oddílu 16, bude evidována pod položkou *Investice do nemovitostí*. Materiál, výrobky a zboží spadají do jediné položky, a to *Zásoby*. Podstatným rozdílem oproti českému výkaznictví je zařazení časového rozlišení aktiv do položky *Obchodní a jiné pohledávky* spolu se všemi položkami krátkodobých pohledávek. Dále je potřeba zmínit položku *Odložené daňové pohledávky*, která vznikne na základě transformačních úprav a její výše bude evidována na samostatném řádku v dlouhodobých aktivech společnosti. Krátkodobý finanční majetek v podobě peněz a účtů v bankách se zahrne pod položku *Peníze*. V případě společnosti XY, s.r.o. budou tedy aktiva ve výkazu o finanční situaci (rozvaze) značně zjednodušena a vykázána v následujících 7 položkách.

Krátkodobá aktiva

- peníze
- obchodní a jiné pohledávky
- zásoby

Dlouhodobá aktiva

- finanční investice
- pozemky, budovy a zařízení
- investice do nemovitostí
- odložená daňová pohledávka

Tab. 38. Převodový můstek aktiv (v tis. Kč)

Klasifikace dle ČÚS		(v tis. Kč)	Klasifikace dle IFRS for SMEs
AKTIVA CELKEM		39 136	Aktiva celkem
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	Dlouhodobé pohledávky
B.	Dlouhodobý majetek	19 337	Dlouhodobá aktiva
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	19 332	Dlouhodobá aktiva
	Pozemky	1 452	Pozemky, budovy, zařízení
	Stavby	13 683	Pozemky, budovy, zařízení
	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	4 146	Pozemky, budovy, zařízení
	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	51	Pozemky, budovy, zařízení
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	5	Dlouhodobá aktiva
	Jiný dlouhodobý finanční majetek	5	Finanční investice
C.	Oběžná aktiva	19 519	Krátkodobá aktiva
C. I.	Zásoby	8 942	Krátkodobá aktiva
	Materiál	7 025	Zásoby
	Výrobky	1 905	Zásoby
	Zboží	12	Zásoby
C. III.	Krátkodobé pohledávky	9 903	Krátkodobá aktiva
	Pohledávky z obchodních vztahů	7 621	Obchodní a jiné pohledávky
	Stát - daňové pohledávky	53	Obchodní a jiné pohledávky
	Krátkodobé poskytnuté zálohy	2 213	Obchodní a jiné pohledávky
	Jiné pohledávky	16	Obchodní a jiné pohledávky
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	674	Krátkodobá aktiva
	Peníze	381	Peníze a peněžní ekvivalenty
	Účty v bankách	293	Peníze a peněžní ekvivalenty
D. I.	Časové rozlišení	280	Krátkodobá aktiva
	Náklady příštích období	89	Obchodní a jiné pohledávky
	Příjmy příštích období	191	Obchodní a jiné pohledávky

Zdroj: (Projekt GAČR 402/09/0255, 2009)

Podobně jako aktiva, tak i pasiva jsou členěna méně podrobně oproti českému výkaznictví. Dle standardu IFRS for SMEs se pasiva dělí na závazky (krátkodobé a dlouhodobé) a vlastní kapitál. Tabulka (Tab. 39) uvádí, že vlastní kapitál společnosti je podle standardu rozčleněn pouze na dvě položky, a to *Základní kapitál* a *Nerozdělené zisky*. Nerozdělené zisky zahrnují veškeré fondy a výsledek hospodaření jak minulých let, tak běžného účetního období. Veškeré podkategorie krátkodobých závazků a časové rozlišení pasiv se zahrne do položky *Obchodní a jiné závazky*. Dlouhodobý bankovní úvěr se zařadí mezi dlouhodobé závazky jako položka *Bankovní úvěr* a krátkodobý bankovní úvěr se začlení mezi krátkodobé závazky jako položka *Krátkodobé půjčky*. Nově vzniknou položky vyplývající z transformačních úprav, a to *Krátkodobé závazky z finančního leasingu*, *Dlouhodobé zá-*

vazky z finančního leasingu a Odložený daňový závazek. Konečná podoba pasiv společnosti XY, s.r.o. bude ve výkazu o finanční situaci (rozvaze) obsahovat následujících 8 položek.

Závazky krátkodobé

- krátkodobé půjčky
- obchodní a jiné závazky
- krátkodobé závazky z finančního leasingu

Závazky dlouhodobé

- bankovní úvěr
- odložený daňový závazek
- dlouhodobé závazky z finančního leasingu

Vlastní kapitál

- základní kapitál
- nerozdělené zisky

Tab. 39. Převodový můstek pasiv (v tis. Kč)

Klasifikace dle ČÚS		(v tis. Kč)	Klasifikace dle IFRS for SMEs
PASIVA CELKEM		39 136	Závazky a vlastní kapitál celkem
A.	Vlastní kapitál	7 420	Vlastní kapitál celkem
A. I.	Základní kapitál	8 933	Vlastní kapitál
	Základní kapitál	8 933	Základní kapitál
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	563	Vlastní kapitál
	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	563	Nerozdělené zisky
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	-3 960	Vlastní kapitál
	Nerozdělený zisk minulých let	4 508	Nerozdělené zisky
	Neuhrazená ztráta minulých let	-8 468	Nerozdělené zisky
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	1 884	Nerozdělené zisky
B.	Cizí zdroje	31 620	Závazky celkem
B. III.	Krátkodobé závazky	14 906	Závazky krátkodobé
	Závazky z obchodních vztahů	11 811	Obchodní a jiné závazky
	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účast. sdružení	522	Obchodní a jiné závazky
	Závazky k zaměstnancům	1 011	Obchodní a jiné závazky
	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	509	Obchodní a jiné závazky
	Stát - daňové závazky a dotace	569	Obchodní a jiné závazky
	Krátkodobé přijaté zálohy	297	Obchodní a jiné závazky
	Dohadné účty pasivní	187	Obchodní a jiné závazky
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	16 714	Závazky dlouh./krát.
	Bankovní úvěry dlouhodobé	3 671	Bankovní úvěr
	Krátkodobé bankovní úvěry	13 043	Krátkodobé půjčky
C. I.	Časové rozlišení	96	Závazky krátkodobé
	Výdaje příštích období	96	Obchodní a jiné závazky

Zdroj: (Projekt GAČR 402/09/0255, 2009)

6.1.2 Klasifikace položek výkazu zisku a ztráty dle IFRS for SMEs

Podle převodového můstku budou také překlasifikovány jednotlivé položky výkazu zisku a ztráty společnosti XY, s.r.o. I tady lze spatřovat, že výkaznictví dle standardu IFRS for SMEs neupřednostňuje detailní členění, ale věcný obsah položek. V tabulce (Tab. 40) vidíme, že položka *Výnosy* obsahuje pouze tržby za prodej zboží a tržby za prodej výrobků a služeb. Zatímco položka *Výkonové spotřeby* je obohacena o náklady vynaložené na prodané zboží, o změnu stavu zásob vlastní činnosti a o aktivaci. Osobní náklady jsou podle standardu sloučeny do položky *Mzdy a zaměstnanecké požitky* a odpisy představují samostatnou položku s názvem *Odpisy dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv*. Položka *Ostatní náklady* sdružuje následující kategorie nákladů – daně a poplatky, změnu stavu rezerv a opravných položek a ostatní provozní náklady. Položka *Ostatní výnosy* zahrnuje tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku a materiálu a ostatní provozní výnosy. Součástí položky *Finanční náklady* jsou nákladové úroky a ostatní finanční náklady. Do položky *Finanční výnosy* se zařadí výnosové úroky a ostatní finanční výnosy. Daň z příjmů za běžnou činnost je definována jako položka *Daně ze zisku*, která zahrnuje jak splatnou tak odloženou daň. K podstatným rozdílům určitě patří nevykazování mimořádných položek v rámci výkaznictví IFRS for SMEs, ale evidence těchto položek v ostatních kategoriích. Výkaz o úplném výsledku a nerozdělených ziscích sestavený dle standardu IFRS for SMEs bude v případě společnosti XY, s.r.o. obsahovat celkem 13 položek.

Tab. 40. Převodový můstek výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)

Klasifikace dle ČÚS		(v tis. Kč)	Klasifikace dle IFRS for SMEs
I.	Tržby za prodej zboží	1 617	Výnosy
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	-50	Výkonová spotřeba
+	Obchodní marže	1 567	
II.	Výkony	99 199	
	Tržby za prodej výrobků a služeb	86 804	Výnosy
	Změna stavu zásob vlastní činnosti	11 088	Výkonová spotřeba
	Aktivace	1 307	Výkonová spotřeba
B.	Výkonová spotřeba	-79 171	
	Spotřeba materiálu a energie	-72 449	Výkonová spotřeba
	Služby	-6 722	Výkonová spotřeba
+	Přidaná hodnota	21 595	
C.	Osobní náklady	-20 347	
	Mzdové náklady	-15 390	Mzdy a zaměstnanecké požitky
	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-4 852	Mzdy a zaměstnanecké požitky

	Sociální náklady	-105	Mzdy a zaměstnanecké požitky
D.	Daně a poplatky	-320	Ostatní náklady
E.	Odpisy dlouhodobého nehmot. a hmot. majetku	-1 092	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	3 384	
	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 585	Ostatní výnosy
	Tržby z prodeje materiálu	799	Ostatní výnosy
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	-273	
	Prodaný materiál	-273	Ostatní výnosy
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-313	Ostatní náklady
IV.	Ostatní provozní výnosy	929	Ostatní výnosy
H.	Ostatní provozní náklady	-647	Ostatní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření	2 916	
X.	Výnosové úroky	0	Finanční výnosy
N.	Nákladové úroky	-1 262	Finanční náklady
XI.	Ostatní finanční výnosy	1 374	Finanční výnosy
O.	Ostatní finanční náklady	-1 144	Finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření	-1 032	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	0	
	- splatná	0	Daně ze zisku
	- odložená	0	Daně ze zisku
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 884	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	1 884	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	1 884	

Zdroj: (Projekt GAČR 402/09/0255, 2009)

6.2 Úprava dat v souvislosti s přechodem na IFRS for SMEs

Rozbor veškerých položek byl již proveden v rámci páté kapitoly, kde bylo objasněno, zda dochází k případné změně či nikoliv. V následující subkapitole budou uvedeny konkrétní výpočty a způsob řešení těch oblastí, kde dochází ke změnám v souladu se standardem IFRS for SMEs. Korekce položek vyplývající pouze z reklasifikace jsou řešeny v rámci kapitoly (6.2.5). K tomuto znázornění slouží také uvedený převodový můstek.

Z analýzy účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. tedy vyplynulo, že prováděné změny se budou týkat drobného dlouhodobého hmotného majetku a finančního leasingu, který společnost vykazuje v podrozvahové evidenci. Rovněž bude nutné upravit hodnotu budovy, kterou společnost pronajímá externí osobě, a která splňuje podmínky definice investice do nemovitostí. Dále je potřeba vypočítat odloženou daň z příjmů právnických osob, která zohledňuje veškeré zmiňované transformační změny. Vyjmenované korekce budou samozřejmě ovlivňovat i nákladové a výnosové položky, což se projeví ve změně výsledku hospodaření analyzované společnosti.

6.2.1 Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Z hlediska převodu účetních výkazů dle standardu IFRS for SMEs je nutné začlenit do dlouhodobých aktiv společnosti drobný dlouhodobý hmotný majetek, jehož pořizovací cena je nižší než 40 000 Kč a byl zaúčtován přímo do spotřeby. Jedná se o majetek, který přináší společnosti prospěch déle než 1 rok, proto musí být vyčísleny i odpisy. V roce 2010 společnost XY, s.r.o. pořídila drobný dlouhodobý hmotný majetek v celkové hodnotě 546 180 Kč.

Doba životnosti drobného dlouhodobého hmotného majetku je určena na 3 roky, měsíční odpis při rovnoměrném způsobu odepisování tedy činí 15 171,67 Kč. K výpočtu odložené daně je využita daňová sazba ve výši 19 %.

Tab. 41. Výpočet odpisů drobného dlouhodobého hmotného majetku (v Kč)

Rok	2010	2011	2012	Celkem
Odpis	182 060	182 060	182 060	546 180

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Úpravy týkající se drobného dlouhodobého hmotného majetku

Úpravy ve výkazu o finanční situaci (rozvaze):

- zvýšení brutto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o 546 tis. Kč
- zvýšení opravek dlouhodobého hmotného majetku o 182 tis. Kč
- zvýšení netto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o 364 tis. Kč
- zvýšení položky odloženého daňového závazku o 69 tis. Kč

Úpravy ve výkazu o úplném výsledku (výkaz zisku a ztráty):

- snížení položky výkonové spotřeby o 546 tis. Kč
- zvýšení položky odpisy o 182 tis. Kč
- zvýšení položky odložené daně o 69 tis. Kč

6.2.2 Finanční leasing

Společnost XY, s.r.o. k 31. 12. 2010 vykazuje v podrozvahové evidenci celkem 5 finančních leasingů. Jedná se o 4 nákladní automobily a stroje. Všechny zmiňované leasingy splňují definici finančního leasingu uvedenou v Oddílu 20. Dle standardu IFRS for SMEs má být majetek pořízený formou finančního leasingu zahrnutý do dlouhodobého majetku společnosti, jelikož jsou na nájemce převedena veškerá podstatná rizika a odměny vyplývající

z vlastnictví tohoto aktiva. Majetek následně také odepisuje. Aktivum se do rozvahy zařadí buď v hodnotě fair value nebo v současné hodnotě minimálních leasingových splátek, z těchto dvou ocenění je nutné vybrat tu nižší. Hodnotě fair value odpovídají příslušné vstupní ceny jednotlivých druhů leasingů. Implicitní úrokové míry, které poskytly leasingové společnosti nájemci, jsou zjištěny pomocí funkce Hledání řešení v aplikaci MS Excel. K výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových splátek je využita inkrementální úroková míra ve výši 0,54 % p.m. (tj. 6,50 % p.a.). Za tuto úrokovou míru jsou společnosti XY, s.r.o. nejčastěji poskytovány bankovní úvěry.

Sestavené tabulky (*Tab. 42, Tab. 44, Tab. 46, Tab. 48, Tab. 50*) uvádí potřebné vypočtené hodnoty leasingů pro převod na výkaznictví dle IFRS for SMEs. Podrobné měsíční rozložení jednotlivých leasingových splátek všech leasingů společnosti je zobrazeno v příloze (P I). Odpisy v tabulkách (*Tab. 43, Tab. 45, Tab. 47, Tab. 49, Tab. 51*) jsou určeny na základě rovnoměrného odepisování a souhlasí s odpisovým plánem společnosti. U všech analyzovaných aktiv pořízených prostřednictvím finančního leasingu je stanovena doba životnosti na 5 let.

Leasing č. 1: Nákladní automobil MERCEDES (A)

Doba pronájmu – 48 měsíců (2. 7. 2007 – 1. 6. 2011)

Celkové splátky nájemného – 1 761 415 Kč

Vstupní cena nákladního automobilu MERCEDES (A) je 1 483 020 Kč, která je rovněž považována za hodnotu fair value. Výše akontace byla nulová. Pravidelná měsíční splátka obsahuje platbu v hodnotě 34 572 Kč a pojištění v hodnotě 2 103 Kč. Dohodnutá cena při odkupu je ve výši 1 000 Kč. Implicitní úroková míra při vstupní ceně tohoto leasingu činí 0,49 % p.m. (tj. 5,88 % p.a.). Tato hodnota byla zjištěna pomocí funkce Hledání řešení, kterou obsahuje tabulkový editor MS Excel. Pomocí inkrementální úrokové míry, která odpovídá sazbě úročení úvěrů společnosti ve výši 0,54 % p.m. (tj. 6,50 % p.a.), byla vypočtena současná hodnota minimálních leasingových splátek ve výši 1 466 387 Kč. Lze tedy konstatovat, že současná hodnota splátek (1 466 387 Kč) je nižší než hodnota fair value (1 483 020 Kč), proto společnost do výkazu o finanční situaci zařadí dle IFRS for SMEs současnou hodnotu splátek.

Tab. 42. Výpočet leasingu č. 1 – MERCEDES A (v Kč)

Rok	Placeno	Pojistné	Min. leasingová splátka	Úrok	Snížení závazku	Stav závazku
2007	220 052	12 618	207 434	37 341	170 093	1 296 294
2008	440 104	25 236	414 868	74 277	340 591	955 703
2009	440 104	25 236	414 868	51 452	363 415	592 287
2010	440 104	25 236	414 868	27 098	387 770	204 518
2011	221 052	12 618	208 434	3 916	204 518	0
Celkem	1 761 415	100 944	1 660 471	194 085	1 466 387	

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Doba životnosti motorového vozidla je určena na 5 let, měsíční odpis činí 24 439,78 Kč.

Tab. 43. Výpočet odpisů k leasingu č. 1 – MERCEDES A (v Kč)

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Celkem
Odpis	146 639	293 277	293 277	293 277	293 277	146 639	1 466 387

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Leasing č. 2: Nákladní automobil MERCEDES (B)

Doba pronájmu – 48 měsíců (2. 7. 2007 – 1. 6. 2011)

Celkové splátky nájemného – 1 761 415 Kč

Způsob řešení leasingu č. 2 je shodný s řešením leasingu č. 1, jelikož jejich hodnoty a doba pronájmu jsou úplně totožné.

Tab. 44. Výpočet leasingu č. 2 – MERCEDES B (v Kč)

Rok	Placeno	Pojistné	Min. leasingová splátka	Úrok	Snížení závazku	Stav závazku
2007	220 052	12 618	207 434	37 341	170 093	1 296 294
2008	440 104	25 236	414 868	74 277	340 591	955 703
2009	440 104	25 236	414 868	51 452	363 415	592 287
2010	440 104	25 236	414 868	27 098	387 770	204 518
2011	221 052	12 618	208 434	3 916	204 518	0
Celkem	1 761 415	100 944	1 660 471	194 085	1 466 387	

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Doba životnosti motorového vozidla je určena na 5 let, měsíční odpis činí 24 439,78 Kč.

Tab. 45. Výpočet odpisů k leasingu č. 2 – MERCEDES B (v Kč)

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Celkem
Odpis	146 639	293 277	293 277	293 277	293 277	146 639	1 466 387

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Leasing č. 3: Nákladní automobil BMW

Doba pronájmu – 60 měsíců (5. 5. 2008 – 5. 4. 2013)

Celkové splátky nájemného – 1 360 000 Kč

Vstupní cena nákladního automobilu BMW je 987 983 Kč, která je rovněž považována za hodnotu fair value. Výše akontace byla nulová. Pravidelná měsíční splátka obsahuje platbu v hodnotě 19 399 Kč a pojištění v hodnotě 3 251 Kč. Dohodnutá cena při odkupu činí 1 000 Kč. Implicitní úroková míra při vstupní ceně tohoto leasingu činí 0,58 % p.m. (tj. 6,96 % p.a.). Tato hodnota byla zjištěna pomocí funkce Hledání řešení, kterou obsahuje tabulkový editor MS Excel. Pomocí inkrementální úrokové míry, která odpovídá sazbě úročení úvěrů společnosti ve výši 0,54 % p.m. (tj. 6,50 % p.a.), byla vypočtena současná hodnota minimálních leasingových splátek ve výši 997 459 Kč. Lze tedy konstatovat, že hodnota fair value (987 983 Kč) je nižší než současná hodnota splátek (997 459 Kč), proto společnost do výkazu o finanční situaci zařadí dle standardu IFRS for SMEs hodnotu fair value.

Tab. 46. Výpočet leasingu č. 3 – BMW (v Kč)

Rok	Placeno	Pojistné	Min. leasingová splátka	Úrok	Snížení závazku	Stav závazku
2008	181 200	26 008	155 192	37 396	117 796	870 187
2009	271 800	39 012	232 788	54 617	178 171	692 016
2010	271 800	39 012	232 788	41 893	190 895	501 121
2011	271 800	39 012	232 788	28 261	204 527	296 594
2012	271 800	39 012	232 788	13 656	219 132	77 462
2013	91 600	13 004	78 596	1 134	77 462	0
Celkem	1 360 000	195 060	1 164 940	176 957	987 983	

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Doba životnosti motorového vozidla je určena na 5 let, měsíční odpis činí 16 466,38 Kč.

Tab. 47. Výpočet odpisů k leasingu č. 3 – BMW (v Kč)

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Celkem
Odpis	131 731	197 597	197 597	197 597	197 597	65 866	987 983

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Leasing č. 4: Nákladní automobil VOLKSWAGEN

Doba pronájmu – 60 měsíců (1. 6. 2008 – 5. 5. 2013)

Celkové splátky nájemného – 1 360 060 Kč

Vstupní cena nákladního automobilu VOLKSWAGEN je 1 000 000 Kč, která je rovněž považována za hodnotu fair value. Výše akontace byla nulová. Pravidelná měsíční splátka obsahuje platbu v hodnotě 19 603 Kč a pojištění v hodnotě 3 048 Kč. Dohodnutá cena při odkupu činí 1 000 Kč. Implicitní úroková míra při vstupní ceně tohoto leasingu činí 0,57 % p.m. (tj. 6,84 % p.a.). Tato hodnota byla zjištěna pomocí funkce Hledání řešení, kterou obsahuje tabulkový editor MS Excel. Pomocí inkrementální úrokové míry, která odpovídá sazbě úročení úvěrů společnosti ve výši 0,54 % p.m. (tj. 6,50 % p.a.), byla vypočtena současná hodnota minimálních leasingových splátek ve výši 1 007 940 Kč. Lze tedy konstatovat, že hodnota fair value (1 000 000 Kč) je nižší než současná hodnota splátek (1 007 940 Kč), proto společnost do výkazu o finanční situaci zařadí dle standardu IFRS for SMEs hodnotu fair value.

Tab. 48. Výpočet leasingu č. 4 – VOLKSWAGEN (v Kč)

Rok	Placeno	Pojistné	Min. leasingová splátka	Úrok	Snížení závazku	Stav závazku
2008	158 557	21 336	137 221	32 353	104 868	895 132
2009	271 812	36 576	235 236	55 722	179 514	715 618
2010	271 812	36 576	235 236	43 038	192 198	523 420
2011	271 812	36 576	235 236	29 458	205 778	317 643
2012	271 812	36 576	235 236	14 919	220 317	97 326
2013	114 255	15 240	99 015	1 689	97 326	0
Celkem	1 360 060	182 880	1 177 180	177 180	1 000 000	

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Doba životnosti motorového vozidla je určena na 5 let, měsíční odpis činí 16 666,67 Kč.

Tab. 49. Výpočet odpisů k leasingu č. 4 – VOLKSWAGEN (v Kč)

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Celkem
Odpis	116 667	200 000	200 000	200 000	200 000	83 333	1 000 000

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Leasing č. 5: Stroje

Doba pronájmu – 54 měsíců (2. 9. 2010 – 16. 2. 2015)

Celkové splátky nájemného – 2 735 500 Kč

Vstupní cena strojů pořízených prostřednictvím finančního leasingu je 2 300 030 Kč. Tato cena je rovněž považována za hodnotu fair value. Výše akontace byla nulová. Pravidelná měsíční splátka obsahuje platbu v hodnotě 49 102 Kč a pojištění v hodnotě 1 555 Kč. Implicitní úroková míra při vstupní ceně tohoto leasingu činí 0,55 % p.m. (tj. 6,60 % p.a.). Tato hodnota byla zjištěna pomocí funkce Hledání řešení, kterou obsahuje tabulkový editor MS Excel. Pomocí inkrementální úrokové míry, která odpovídá sazbě úročení úvěrů společnosti ve výši 0,54 % p.m. (tj. 6,50 % p.a.), byla vypočtena současná hodnota minimálních leasingových splátek ve výši 2 305 812 Kč. Lze tedy konstatovat, že hodnota fair value (2 300 030 Kč) je nižší než současná hodnota splátek (2 305 812 Kč), proto společnost do výkazu o finanční situaci zařadí dle standardu IFRS for SMEs hodnotu fair value.

Tab. 50. Výpočet leasingu č. 5 – STROJE (v Kč)

Rok	Placeno	Pojistné	Min. leasingová splátka	Úrok	Snížení závazku	Stav závazku
2010	202 630	6 222	196 408	36 669	159 739	2 140 291
2011	607 889	18 665	589 224	127 942	461 283	1 679 008
2012	607 889	18 665	589 224	96 440	492 784	1 186 224
2013	607 889	18 665	589 224	62 786	526 438	659 786
2014	607 889	18 665	589 224	26 835	562 389	97 397
2015	101 315	3 111	98 204	807	97 397	0
Celkem	2 735 500	83 991	2 651 509	351 479	2 300 030	

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Doba životnosti strojů je stanovena na 5 let, měsíční odpis činí 38 333,83 Kč.

Tab. 51. Výpočet odpisů k leasingu č. 5 – STROJE (v Kč)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Celkem
Odpis	153 335	460 006	460 006	460 006	460 006	306 671	2 300 030

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Tab. 52. Souhrnné výsledky finančních leasingů společnosti XY, s.r.o.

Celková brutto hodnota majetku pořízeného na leasing	7 220 787 Kč
Zaplacené leasingové splátky	3 646 919 Kč
Celková hodnota závazků k 31. 12. 2010	3 573 868 Kč
-z toho krátkodobé závazky	1 280 623 Kč
-z toho dlouhodobé závazky	2 293 245 Kč
Odpisy celkem za rok 2010	1 137 487 Kč
Úroky celkem za rok 2010	175 797 Kč
Hodnota oprávek k 31. 12. 2009	2 112 381 Kč

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Úpravy týkající se majetku pořízeného formou finančního leasingu

Úpravy ve výkazu o finanční situaci (rozvaze):

- zvýšení brutto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o 7 221 tis. Kč
- zvýšení oprávek dlouhodobého hmotného majetku o 3 250 tis. Kč
- zvýšení netto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o 3 971 tis. Kč
- zvýšení položky krátkodobých závazků o 1 281 tis. Kč
- zvýšení položky dlouhodobých závazků o 2 293 tis. Kč
- zvýšení položky odloženého daňového závazku o 76 tis. Kč
- snížení položky krátkodobých pohledávek (náklady příštích období) o 73 tis. Kč
- zvýšení položky nerozdělené zisky minulých let o 143 tis. Kč

Položka Nerozdělené zisky minulých let bere v potaz zaplacené leasingové splátky, odpisy i úroky vyplývající z finančního leasingu a působení odložené daně.

Úpravy ve výkazu o úplném výsledku (výkaz zisku a ztráty):

- snížení položky výkonové spotřeby (zaplacené leasingové splátky) o 1 494 tis. Kč
- zvýšení položky odpisy o 1 137 tis. Kč
- zvýšení položky finanční náklady (úroky) o 176 tis. Kč
- zvýšení položky odložené daně o 76 tis. Kč

6.2.3 Investice do nemovitostí

Společnost eviduje budovu v zůstatkové hodnotě 1 608 240 Kč, která dle IFRS for SMEs spadá do Oddílu 16 (Investice do nemovitostí). Společnost tuto budovu nevyužívá ke svým podnikatelským aktivitám a po celý rok 2010 ji pronajímala externí osobě jako garáže. Danou nemovitost je nutné ocenit na hodnotu fair value s dopadem do výsledku a jak uvádí standard – dále již neodepisovat. Smlouva mezi pronajímatelem (společností XY, s.r.o.) a nájemcem (externí osobou) je stanovena na dobu neurčitou. Nájemné na první čtyři roky je určeno v hodnotě 11 000 Kč měsíčně a v pátém roce je plánováno zvýšení na 12 250 Kč měsíčně. Hodnota fair value budovy je stanovena pomocí metody diskontovaných peněžních toků, a to v dvoufázové podobě. Podle Pavelkové a Knápkové (2009, s. 220) zahrnuje první fáze jednotlivé roky, pro které lze stanovit peněžní toky. Druhá fáze pak znázorňuje pokračující hodnotu, která vyjadřuje zbytek časového horizontu od konce první fáze do nekonečna. K diskontování ročního přijatého nájemného je použita 10 % diskontní míra, kterou společnost XY, s.r.o. využívá k posuzování návratnosti svých investic. Následující tabulka (Tab. 53) zobrazuje postup výpočtu hodnoty fair value.

Tab. 53. Výpočet hodnoty fair value investice do nemovitostí (v Kč)

Rok	Roční přijaté nájemné	Diskontování	Hodnota
1. fáze			
2010	132 000	$(1 + 0,10)^{-1}$	120 000
2011	132 000	$(1 + 0,10)^{-2}$	109 091
2012	132 000	$(1 + 0,10)^{-3}$	99 174
2013	132 000	$(1 + 0,10)^{-4}$	90 158
2014	147 000	$(1 + 0,10)^{-5}$	91 275
2. fáze			
Pokračující hodnota	147 000 / 0,10	$(1 + 0,10)^{-5}$	912 754
Celkem			1 422 452

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Úpravy týkající se investice do nemovitostí

Úpravy ve výkazu o finanční situaci (rozvaze):

- snížení netto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o 1 541 tis. Kč
- zvýšení položky investice do nemovitostí o 1 422 tis. Kč
- zvýšení položky odložené daňové pohledávky o 23 tis. Kč

Úpravy ve výkazu o úplném výsledku (výkaz zisku a ztráty):

- zvýšení položky ostatní náklady o 186 tis. Kč
- snížení položky odpisy (za rok 2010) o 67 tis. Kč
- snížení položky odložené daně o 23 tis. Kč

6.2.4 Výpočet odložené daně

Odložená daň vzniká na základě rozdílu mezi účetními a daňovými hodnotami aktiv a závazků. Daný rozdíl pak představuje buď odložený daňový závazek, znázorňující částku daně, která vznikne v budoucnu nebo odloženou daňovou pohledávku, znázorňující částku daně, která bude v budoucnu ušetřena. Částka odloženého daňového závazku nebo pohledávky se určí jako součin zjištěného přechodného rozdílu a daňové sazby, která pro zkoumaný rok činí 19 %.

Společnost XY, s.r.o. vykazuje k 31. 12. 2010 nulovou hodnotu položky odložené daně, jejím výpočtem se nikdy nezabývala. Za analyzované období společnost neevidovala ani daň z příjmů právnických osob, protože uplatnila ztrátu z předchozích let. V souladu s převodem účetních výkazů dle IFRS for SMEs jsou provedeny výpočty odložené daně z následujících položek uvedených v tabulkách (*Tab. 54 a Tab. 55*).

Společnosti vzniká odložený daňový závazek v celkové hodnotě 122 tis. Kč. Tato výše odložené daně zohledňuje veškeré provedené transformační úpravy a jejím vykázáním se ovlivní výsledek hospodaření analyzované společnosti.

Tab. 54. Výpočet odložené daně z leasingu – rozvahová metoda (v Kč)

Položka	Účetní netto hodnota aktiva	Účetní hodnota závazku	Přechodný rozdíl	Sazba	Odložená daň (+pohl. / -záv.)
Leasing č. 1 – Mercedes A	439 916	204 518	-235 398	19%	-44 726
Leasing č. 2 – Mercedes B	439 916	204 518	-235 398	19%	-44 726
Leasing č. 3 – BMW	461 059	501 121	40 062	19%	7 612
Leasing č. 4 – Volkswagen	483 333	523 420	40 087	19%	7 617
Leasing č. 5 – Stroje	2 146 695	2 140 291	-6 404	19%	-1 217
Celkem	3 970 919	3 573 868	-397 051		-75 440

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Tab. 55. Výpočet odložené daně z DDHM a investice do nemovitostí (v Kč)

Položka	Náklad podle ČÚS	Náklad podle IFRS for SMEs	Přechodný rozdíl	Sazba	Odložená daň (+pohl. / -záv.)
DDHM	546 180	182 060	-364 120	19%	-69 183
Investice do nemovitostí	67 010	185 788	118 778	19%	22 568
Celkem	631 190	373 848	-257 342		-46 615

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Úpravy vyplývající z titulu odložené daně

Úpravy ve výkazu o finanční situaci (rozvaze):

- zvýšení položky odloženého daňového závazku (DDHM) o 69 tis. Kč
- zvýšení položky odloženého daňového závazku (leasing) o 76 tis. Kč
- zvýšení položky odložené daňové pohl. (investice do nemovitostí) o 23 tis. Kč

Úpravy ve výkazu o úplném výsledku (výkaz zisku a ztráty):

- zvýšení položky daně ze zisku (DDHM) o 69 tis. Kč
- zvýšení položky daně ze zisku (leasing) o 76 tis. Kč
- snížení položky daně ze zisku (investice do nemovitostí) o 23 tis. Kč

6.2.5 Reklasifikační úpravy

Reklasifikační úpravy se týkají jak časového rozlišení, které IFRS for SMEs nevykazuje, tak změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, které nesplňují požadavky standardu.

Úpravy ve výkazu o finanční situaci (rozvaze):

- zvýšení krátkodobých pohledávek o časové rozlišení aktiv v hodnotě 280 tis. Kč (z této částky musí být ještě vyloučeny náklady příštích období v hodnotě 73 tis. Kč, které odpovídají splátkám leasingu) → položka časového rozlišení aktiv je po úpravě nulová
- zvýšení krátkodobých závazků o časové rozlišení pasiv v hodnotě 96 tis. Kč → položka časového rozlišení pasiv je po úpravě nulová

Úpravy ve výkazu o úplném výsledku (výkaz zisku a ztráty)

- vyjmutí položek změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace z výkonů a jejich promítnutí do výkonové spotřeby v hodnotě 12 395 tis. Kč (zachycení v nákladech je se záporným znaménkem)

6.3 Transformace účetních výkazů na výkazy dle IFRS for SMEs

Následující tabulky přehledně znázorňují jednotlivé provedené úpravy, které vznikají při transformaci účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. na výkazy dle standardu IFRS for SMEs. Tyto úpravy se týkají dlouhodobého drobného hmotného majetku, leasingu a investice do nemovitostí. Sloupec s názvem *IFRS for SMEs bez úprav* zahrnuje již hodnoty s reklasifikačními změnami, které vyplývají z převodového můstku. V sloupci *IFRS for SMEs* jsou pak vyčísleny jak reklasifikační, tak transformační změny.

6.3.1 Transformační úpravy rozvahy

Uvedená tabulka (*Tab. 56*) znázorňuje, že v aktivech společnosti XY, s.r.o. jsou provedeny nejvýznamnější úpravy v položce *Pozemky, budovy a zařízení*, kde jsou zohledněny změny týkající se odlišného výkaznictví drobného dlouhodobého hmotného majetku, finančního leasingu a investice do nemovitostí, v celkové hodnotě 2 794 tis. Kč. S finančním leasingem souvisí i snížení časového rozlišení aktiv ve výši 73 tis. Kč. Tento pokles se projeví v položce *Obchodní a jiné pohledávky*, protože zde bylo časové rozlišení aktiv reklasifikováno. Důvodem je, že IFRS for SMEs nestanovuje položky časového rozlišení. Další důležitou změnou je zařazení jedné z budov společnosti do položky *Investice do nemovitostí* v hodnotě 1 422 tis. Kč, se kterou také souvisí vykázaná odložená daňová pohledávka v částce 23 tis. Kč.

Tab. 56. Transformace aktiv včetně provedených úprav (v tis. Kč)

Položka	IFRS for SMEs bez úprav	DDHM	Leasing	Investice do nemovitostí	Změna	IFRS for SMEs
AKTIVA	39 136				4 166	43 302
Krátkodobá aktiva	19 799				-73	19 726
Peníze	674				0	674
Obchodní a jiné pohledávky	10 183		-73		-73	10 110
Zásoby	8 942				0	8 942
Dlouhodobá aktiva	19 337				4 239	23 576
Finanční investice	5				0	5
Pozemky, budovy, zařízení	19 332	364	3 971	-1 541	2 794	22 126
Investice do nemovitostí	0			1 422	1 422	1 422
Odložená daňová pohledávka	0			23	23	23

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Transformační úpravy v pasivech společnosti XY, s.r.o. jsou znázorněny v tabulce (Tab. 57). V souvislosti se zařazením majetku prostřednictvím finančního leasingu vzniknou nové položky, a to *Krátkodobé závazky z leasingu* v částce 1 281 tis. Kč a *Dlouhodobé závazky z leasingu* v částce 2 293 tis. Kč. Dále je nutné vykázat odložený daňový závazek v celkové hodnotě 145 tis. Kč, který vyplývá z aktivace drobného dlouhodobého hmotného majetku a finančního leasingu. V případě leasingu dojde také ke zvýšení položky *Nerozdělené zisky* ve výši 143 tis. Kč. Na základě veškerých provedených úprav se zvýší výsledek hospodaření společnosti za běžné účetní období celkem o 304 tis. Kč. Položka *Obchodní a jiné závazky* obsahuje již ve sloupci *IFRS for SMEs bez úprav* převedené časové rozlišení pasiv v hodnotě 96 tis. Kč, jelikož standard položky časového rozlišení nedefinuje.

Tab. 57. Transformace pasiv včetně provedených úprav (v tis. Kč)

Položka	IFRS for SMEs bez úprav	DDHM	Leasing	Investice do nemovitostí	Změna	IFRS for SMEs
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	39 136				4 166	43 302
Krátkodobé závazky	28 045				1 281	29 326
Krátkodobé půjčky	13 043				0	13 043
Obchodní a jiné závazky	15 002				0	15 002
Krátkodobé závazky z leasingu	0		1 281		1 281	1 281
Dlouhodobé závazky	3 671				2 438	6 109
Bankovní úvěr	3 671				0	3 671
Odložený daňový závazek	0	69	76		145	145
Dlouhodobé závazky z leasingu	0		2 293		2 293	2 293
Vlastní kapitál	7 420				447	7 867
Základní kapitál	8 933				0	8 933
Nerozdělené zisky	-3 397		143		143	-3 254
VH běžného účetního období	1 884	295	105	-96	304	2 188

Zdroj: (Vlastní zpracování)

6.3.2 Transformační úpravy výkazu zisku a ztráty

Při transformaci výkazu zisku a ztráty společnosti XY, s.r.o. je nutné z položky *Výkonová spotřeba* vyloučit náklady spojené jednak se splátkami leasingu v hodnotě 1 494 tis. Kč a jednak s pořízením drobného dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě 546 tis. Kč, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Položka *Odpisy hmotných a nehmotných aktiv* se aktivací drobného dlouhodobého hmotného majetku a finančního leasingu zvýší

o 1 319 tis. Kč, ale vlivem investice do nemovitostí se naopak sníží o 67 tis. Kč. Je tomu tak proto, že nemovitosti zařazené do této kategorie a oceněné hodnotou fair value se neodepisují. Položku *Ostatní náklady* je nutné upravit o náklady související s nižším oceněním budovy, která spadá mezi investice do nemovitostí. Dále je potřeba zobrazit nákladové úroky vyplývající z finančního leasingu v hodnotě 176 tis. Kč, tato částka zvyšuje položku *Finanční náklady*. Vypočtená odložená daň z jednotlivých úprav je zobrazena v položce *Daně ze zisku* v celkové výši 122 tis. Kč. Položka *Výnosy* ve sloupci *IFRS for SMEs bez úprav* je již očištěna o aktivaci a změnu stavu zásob vlastní činnosti, které jsou podle standardu klasifikovány jako náklad a nikoliv výnos, tudíž byly zařazeny do položky *Výkonová spotřeba*.

Tab. 58. Transformace výkazu zisku a ztráty včetně provedených úprav (v tis. Kč)

Položka	IFRS for SMEs bez úprav	DDHM	Leasing	Investice do nemovitostí	Změna	IFRS for SMEs
Výnosy	88 421				0	88 421
Ostatní výnosy	4 040				0	4 040
Výkonová spotřeba	-66 826	546	1 494		2 040	-64 786
Mzdy a zaměstnanecké požitky	-20 347				0	-20 347
Odpisy hmot. a nehmot. aktiv	-1 092	-182	-1 137	67	-1 252	-2 344
Ostatní náklady	-1 280			-186	-186	-1 466
Finanční výnosy	1 374				0	1 374
Finanční náklady	-2 406		-176		-176	-2 582
Zisk před zdaněním	1 884				426	2 310
Daně ze zisku	0	-69	-76	23	-122	-122
Zisk za období	1 884				304	2 188

Zdroj: (Vlastní zpracování)

6.3.3 Transformační úpravy výkazu o peněžních tocích

Transformace výkazu o peněžních tocích vychází z výkazu cash flow sestaveného dle českých účetních standardů. Výkaz je sestaven nepřímou metodou a je rozčleněn na oblast provozní, investiční a finanční. Stav peněžních prostředků jak na začátku účetního období, tak na konci zůstává stejný, jelikož v rámci úprav nedošlo k pohybu hodnot peněz a peněžních ekvivalentů. V tabulce (Tab. 59) jsou znázorněny úpravy jednotlivých položek cash flow, které vznikly přechodem na nové účetní výkaznictví.

Tab. 59. Transformace výkazu o peněžních tocích (v tis. Kč)

		ČÚS	Změna	IFRS for SMEs
P.	Stav pen. prostředků a ekvivalentů na začátku účetního období	3 425		3 425
Peněžní toky z provozní činnosti				
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 884	426	2 310
A.	1 Úpravy o nepeněžní operace	-231	1 428	1 197
A.	1.1 Odpisy stálých aktiv a opravné položky k nabytému majetku	1 092	1 252	2 344
A.	1.3 Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	-2 585	0	-2 585
A.	1.5 Vyúčtované nákladové úroky (+) a výnosové úroky (-)	1 262	176	1 438
A.	* Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami	1 653		3 507
A.	2 Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-5 687	1 354	-4 333
A.	2.1 Změna stavu pohledávek, přechodných účtů aktiv	10 343	73	10 416
A.	2.2 Změna stavu krátkodobých závazků, přechodných účtů pasiv	-27 197	1 281	-25 916
A.	2.3 Změna stavu zásob	11 167	0	11 167
A.	** Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	-4 034		-826
A.	3 Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-1 262	-176	-1 438
A.	*** Čistý peněžní tok z provozní činnosti	-5 296		-2 264
Peněžní toky z investiční činnosti				
B.	1 Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-40	-5 468	-5 508
B.	2 Příjmy z prodeje stálých aktiv	2 585	0	2 585
B.	*** Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	2 545		-2 923
Peněžní toky z finančních činností				
C.	1 Dopady změn dlouhodobých závazků	0	2 293	2 293
C.	2 Dopady změn VK na peněžní prostředky a ekvivalenty	0	143	143
C.	*** Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	0		2 436
F.	Čisté zvýšení respektive snížení peněžních prostředků	-2 751		-2 751
R.	Stav pen. prostředků a ekvivalentů na konci účetního období	674		674

Zdroj: (Vlastní zpracování)

6.3.4 Transformační úpravy výkazu o změnách vlastního kapitálu

Úpravy ve výkazu o změnách vlastního kapitálu se týkají navýšení nerozděleného zisku minulých let o částku 143 tis. Kč (z důvodu aktivace leasingu) a navýšení výsledku hospodaření za běžné účetní období v hodnotě 304 tis. Kč, vyplývající z provedených úprav.

Tab. 60. Transformace výkazu o změnách vlastního kapitálu (v tis. Kč)

Text	ČÚS	Změna	IFRS for SMEs
Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku			
Počáteční zůstatek	8 933		8 933
Konečný zůstatek	8 933		8 933

Fondy			
Počáteční zůstatek	563		563
Změna	0		0
Konečný zůstatek	563		563
Nerozdělený zisk minulých let			
Počáteční zůstatek	4 508	143	4 651
Změna	0		0
Konečný zůstatek	4 508	143	4 651
Nerozdělená ztráta minulých let			
Počáteční zůstatek	-4950		-4 950
Změna	-3518		-3 518
Konečný zůstatek	-8468		-8 468
VH ve schvalovacím řízení			
Počáteční zůstatek	-3 518		-3 518
Změna	3 518		3 518
Čistý zisk za běžné období			
Konečný zůstatek	1 884	304	2 188
Celkem			
Počáteční zůstatek	5 536	143	5 679
Konečný zůstatek	7 420	447	7 867

Zdroj: (Vlastní zpracování)

6.4 Účetní výkazy společnosti XY, s.r.o. sestavené dle IFRS for SMEs

Součástí účetní závěrky společnosti XY, s.r.o. sestavené dle standardu IFRS for SMEs jsou tyto výkazy:

- Výkaz o finanční situaci,
- Výkaz o úplném výsledku,
- Výkaz o peněžních tocích,
- Výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- Příloha.

Forma žádného výkazu není v rámci standardu IFRS for SMEs pevně určena. Jsou pouze uvedeny minimální položky, které je třeba vykázat. Nejčastěji se postupuje tak, že se vezmou v úvahu všeobecně dané vzory výkazů a doplní se položkami, které jsou typické pro dané odvětví, ve kterém společnost podniká. Výkazy sestavené podle standardu působí rovněž dosti zjednodušeně a stručně, ale většina informací je uváděna v příloze k účetní závěrce, která podrobně vysvětluje vykazované položky. Veškeré úpravy, které jsou pro převod účetních výkazů nutné, jsou vyčísleny v předchozí části, proto lze přistoupit k jejich samotnému sestavení.

6.4.1 Výkaz o finanční situaci

Výkaz o finanční situaci se člení na aktiva, závazky a vlastní kapitál. Tento výkaz musí rovněž splňovat určité formální požadavky, mezi které například patří označení výkazu příslušným názvem, identifikace účetní jednotky, způsob zaokrouhlení a vykazovací měna.

Tab. 61. Výkaz o finanční situaci společnosti XY, s.r.o.

Položka	Hodnota (v tis. Kč)
AKTIVA	43 302
Krátkodobá aktiva	19 726
Peníze	674
Deriváty	0
Obchodní a jiné pohledávky	10 110
Zásoby	8 942
Dlouhodobá aktiva	23 576
Finanční investice	5
Pozemky, budovy, zařízení	22 126
Investice do nemovitostí	1 422
Nehmotná aktiva	0
Odložená daňová pohledávka	23
Dlouhodobé pohledávky	0
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	43 302
Závazky celkem	35 435
Krátkodobé závazky	29 326
Krátkodobé půjčky	13 043
Obchodní a jiné závazky	15 002
Rezervy krátkodobé	0
Krátkodobá část závazků ze zaměstnaneckých požitků	0
Krátkodobé závazky z finančního leasingu	1 281
Dlouhodobé závazky	6 109
Bankovní úvěr	3 671
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	0
Odložený daňový závazek	145
Rezervy dlouhodobé	0
Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům	0
Dlouhodobé závazky z finančního leasingu	2 293
Vlastní kapitál	7 867
Základní kapitál	8 933
Nerozdělené zisky	-1 066

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Celková suma aktiv, závazků a vlastního kapitálu společnosti XY, s.r.o. se oproti českému výkaznictví zvýšila o částku 4 166 tis. Kč. Největší podíl na tomto nárůstu má zařazení drobného dlouhodobého hmotného majetku a finančního leasingu do dlouhodobých aktiv. Tyto úpravy neovlivňují pouze zvýšení dlouhodobých aktiv, ale samozřejmě také zvýšení dlouhodobých a krátkodobých závazků a vlastního kapitálu. Další změna, která působí na celkovou bilanční sumu je budova, kterou společnost vlastní za účelem pronájmu a splňuje podmínky investice do nemovitostí. Přecenění budovy na hodnotu fair value působí jak na dlouhodobá aktiva, tak na vlastní kapitál.

6.4.2 Výkaz o úplném výsledku

Znázorněné náklady a výnosy ve výkazu o úplném výsledku jsou sestaveny podle druhového členění. I tady musí účetní jednotka splnit náležité formální podmínky jako u výkazu o finanční situaci. Položky nákladů jsou v tabulce znázorněny záporným znaménkem.

Tab. 62. Výkaz o úplném výsledku společnosti XY, s.r.o.

Položka	Hodnota (v tis. Kč)
Výnosy	88 421
Ostatní výnosy	4 040
Výkonová spotřeba	-64 786
Mzdy a zaměstnanecké požitky	-20 347
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	-2 344
Ostatní náklady	-1 466
Finanční výnosy	1 374
Finanční náklady	-2 582
Zisk před zdaněním	2 310
Daně ze zisku	-122
Zisk za období	2 188
Nerozdělené zisky na začátku roku	-3 254
Dividendy	0
Nerozdělené zisky na konci roku	-1 066

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Uvedený výkaz o úplném výsledku společnosti XY, s.r.o. zobrazuje nákladové a výnosové položky, které opět zohledňují veškeré provedené úpravy související s přechodem na nové účetní výkaznictví. Dle standardu IFRS for SMEs činí hodnota zisku před zdaněním 2 310 tis. Kč, kdežto podle českého výkaznictví 1 884 tis. Kč. Vlivem odložené daně se čistý zisk za období vykazovaný dle standardu snížil na hodnotu 2 188 tis. Kč, ale i přesto zůstal vyšší o 304 tis. Kč ve srovnání s výsledkem hospodaření dle ČÚS.

6.4.3 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích společnosti XY, s.r.o. je sestaven nepřímou metodou a využívá členění na provozní, investiční a finanční činnost, stejně jako je tomu dle českého výkaznictví. Tento výkaz podává informace o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků a také informuje o likviditě a solventnosti podniku. V tabulce (Tab. 63) lze vidět, že výkaz o peněžních tocích má stejný výsledek, jako výkaz cash flow sestavený dle ČÚS, jen se mění jednotlivé položky daných činností z důvodu začlenění všech transformačních úprav.

Tab. 63. Výkaz o peněžních tocích společnosti XY, s.r.o.

Položka	Hodnota (v tis. Kč)
Peněžní prostředky a ekvivalenty na počátku období	3 425
Peněžní toky z provozní činnosti	
Zisk před zdaněním	2 310
Úpravy o nepeněžní operace	1 197
Odpisy	2 344
Zisk z prodeje stálých aktiv	-2 585
Vyúčtované nákladové a výnosové úroky	1 438
Změny v provozních aktivech a závazcích	-4 333
Změna stavu obchodních a jiných pohledávek	10 416
Změna stavu obchodních závazků	-25 916
Změna stavu zásob	11 167
Peněžní toky z provozních operací	-1 438
Placené úroky	-1 438
Přijaté úroky	0
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	-2 264
Peněžní toky z investiční činnosti	
Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-5 508
Příjmy z prodeje stálých aktiv	2 585
Čistý peněžní tok z investiční činnosti	-2 923
Peněžní toky z finanční činnosti	
Dopady změn dlouhodobých závazků	2 293
Dopady změn VK na peněžní prostředky a ekvivalenty	143
Čistý peněžní tok z finanční činnosti	2 436
Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a ekvivalentů	-2 751
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	674

Zdroj: (Vlastní zpracování)

6.4.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Nezbytnou součástí účetní závěrky dle standardu IFRS for SMEs je také výkaz o změnách vlastního kapitálu. Účelem tohoto výkazu je znázornit významné změny ve vlastním kapitálu, tj. vyčíslit rozdíl mezi jeho počátečním a konečným stavem a objasnit důvod tohoto zvýšení či snížení.

Tab. 64. Výkaz o změnách vlastního kapitálu společnosti XY, s.r.o.

Položka (v tis. Kč)	ZK	Fondy	Nerоз- dělené zisky	Nerоз- dělené ztráty	Zisk BO	VK celkem
Stav k 1. 1. 2010	8 933	563	4 651	-4 950	-3 518	5 679
Změny v účetních pravidlech					3 518	3 518
Změny ve VK za rok 2010				-3 518		-3 518
Zisk/ztráta z přecenění majetku						
Čistý zisk za období					2 188	2 188
Změny ve fondech						
Zvýšení základního kapitálu						
Stav k 31. 12. 2010	8 933	563	4 651	-8 468	2 188	7 867

Zdroj: (Vlastní zpracování)

6.4.5 Příloha k účetní závěrce

Příloha zobrazuje informace, které nejsou obsaženy v ostatních účetních výkazech, proto je velmi obsáhlá a podrobná. Jedná se o takové informace, které nejsou uvedeny přímo ve výkazech, ale jsou nutné pro věrné zobrazení. Dle IFRS for SMEs by měla příloha obsahovat prohlášení o shodě, přehled použitých významných účetních pravidel, souhrn informací o veškerých položkách předkládaných v účetních výkazech a zveřejnění, která zahrnují nejistoty, závazky a jiné finanční či nefinanční informace. V příloze je účetní jednotka také povinna zveřejnit informace o úsudcích, které ji vedly k výběru zvolených účetních pravidel a které by mohly významně ovlivnit částky zveřejňované ve finančních výkazech. (Nerudová et al., 2009, s. 122)

Příloha k účetní závěrce nebude vytvořena, z důvodu rozsahu diplomové práce a z důvodu potřeby detailnějších interních informací o společnosti XY, s.r.o.

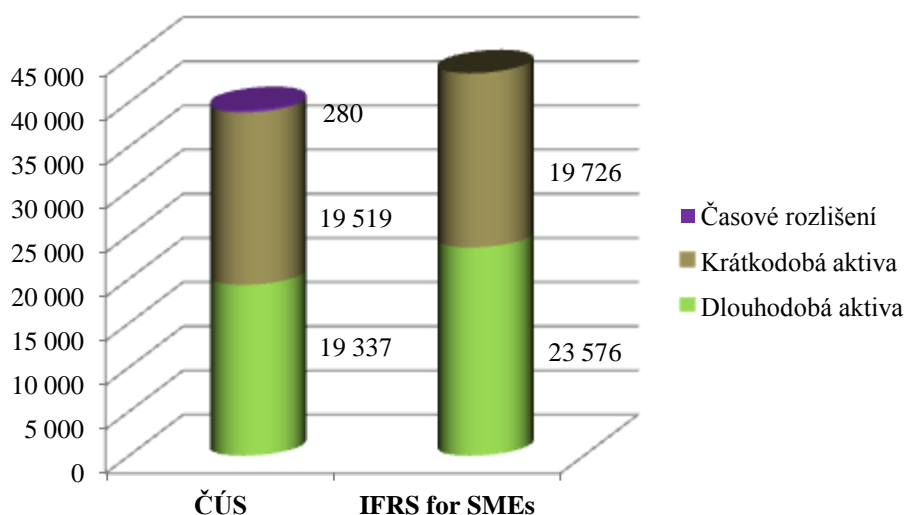
6.5 Vliv převodu účetních výkazů dle IFRS for SMEs na výsledky finanční analýzy

V následující části diplomové práce bude zhodnocen vliv transformace účetních výkazů dle IFRS for SMEs na výsledky finanční analýzy společnosti XY, s.r.o. Je provedena stručná finanční analýza, která porovnává vybrané ukazatele podle českého výkaznictví a podle mezinárodního.

6.5.1 Analýza aktiv a pasiv

Z grafu (*Graf 1*), který uvádí srovnání aktiv dle ČÚS a IFRS for SMEs vyplývá, že dlouhodobá aktiva se zvýšila o 17,98 % vlivem aktivace DDHM a finančního leasingu. Budova zařazená mezi investice do nemovitostí však působila na dlouhodobá aktiva opačným směrem, tj. snižovala jejich hodnotu. Krátkodobá aktiva se zvýšila o 1,05 % z důvodu reklasifikace časového rozlišení aktiv mezi obchodní a jiné pohledávky. Po této úpravě již není ve sloupci IFRS for SMEs evidována hodnota časového rozlišení.

Graf 1. Srovnání aktiv dle ČÚS a IFRS for SMEs (v tis. Kč)

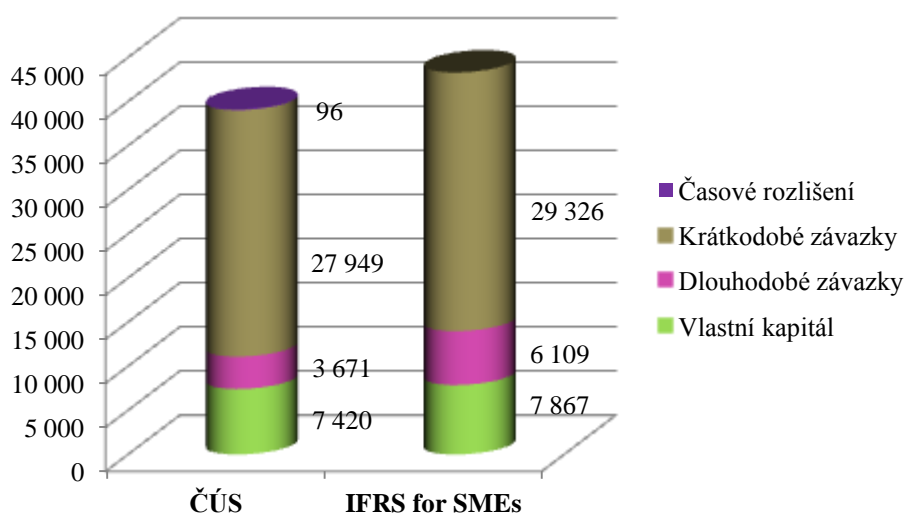


Zdroj: (Vlastní zpracování)

Pasiva dle klasifikace IFRS for SMEs se dělí na závazky (krátkodobé a dlouhodobé) a vlastní kapitál. Z grafu (*Graf 2*) lze vidět, že následkem transformace se zvýšily především dlouhodobé závazky, a to celkem o 39,91 %, což bylo způsobeno jak dlouhodobými závazky z finančního leasingu, tak odloženým daňovým závazkem. Hodnota krátkodobých

závazků se také změnila vlivem finančního leasingu, došlo k nárůstu o 4,70 %. Vlastní kapitál se zvýšil o 5,68 %, z důvodu nárůstu nerozdělených zisků z leasingu a vyššího vykázaného výsledku hospodaření po provedených úpravách.

Graf 2. Srovnání pasiv dle ČÚS a IFRS for SMEs (v tis. Kč)



Zdroj: (Vlastní zpracování)

6.5.2 Analýza výsledku hospodaření

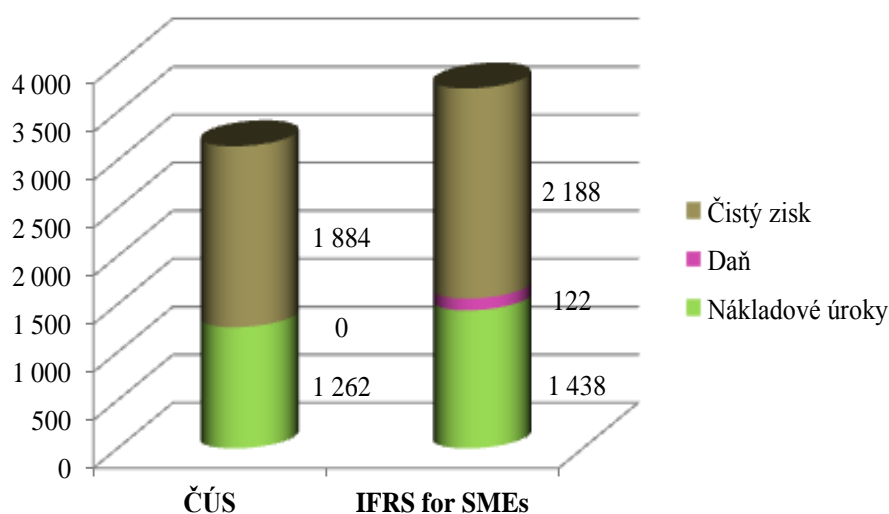
Tabulka (Tab. 65) a graf (Graf 3) zobrazují dělení zisku před zdaněním a úroky mezi věřitele, stát a podnik v podobě nákladových úroků, daní a čistého zisku. Hodnota EBIT se dle IFRS for SMEs zvýšila celkem o 16,06 %. Vlivem začlenění úroku z finančního leasingu a odložené daně. Daňová povinnost byla v analyzovaném roce nulová, jelikož společnost uplatnila ztrátu z předchozích období. Ovšem dle standardu IFRS for SMEs je nutné vykázat také odloženou daň, která vyplývá z provedených úprav. Hodnota čistého zisku se i přes vyšší hodnoty nákladových úroků a odložené daně zvýšila o 13,89 %, oproti českému výsledku hospodaření po zdanění.

Tab. 65. Rozdělení výsledku hospodaření před úroky a zdaněním (EBIT)

(v tis. Kč)	ČÚS	IFRS for SMEs
EBIT	3 146	3 748
Věřitel (nákladové úroky)	1 262	1 438
Stát (daň)	0	122
Podnik (čistý zisk)	1 884	2 188

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Graf 3. Rozdělení výsledku hospodaření před úroky a zdaněním (v tis. Kč)



Zdroj: (Vlastní zpracování)

6.5.3 Analýza poměrových ukazatelů

Tab. 66. Poměrové ukazatele dle ČÚS a IFRS for SMEs

	ČÚS	IFRS for SMEs
Ukazatele rentability		
Rentabilita aktiv (ROA)	8,04%	8,66%
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	25,39%	27,81%
Rentabilita tržeb (ROS)	3,56%	4,24%
Ukazatele zadluženosti		
Celková zadluženost	80,80%	81,83%
Míra zadluženosti	4,26	4,50
Úrokové krytí	2,49	2,61
Krytí DM vlastním kapitálem	0,38	0,33
Krytí DM dlouhodobými zdroji	0,57	0,59
Ukazatele likvidity		
Běžná likvidita	0,70	0,67
Pohotová likvidita	0,38	0,37
Hotovostní likvidita	0,02	0,02
Ukazatele aktivity		
Obrat celkových aktiv	2,26	2,04
Obratovost pohledávek	8,93	8,75
Obratovost závazků	5,93	4,76
Doba obratu pohledávek (dny)	40,32	41,16
Doba obratu závazků (dny)	60,69	75,63

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Uvedené ukazatelé rentability vykazují vyšší ziskovosti dle IFRS for SMEs než je tomu dle ČÚS. Důvodem je vyšší dosažený zisk, se kterým byly prováděny výpočty (tj. EAT a EBIT). Největší nárůst zaznamenala rentabilita vlastního kapitálu (ROE), kde došlo ke zvýšení o 2,42 %. Tento ukazatel představuje výnos pro vlastníky a počítá se z čistého zisku (EAT). Transformace pozitivně ovlivnila i rentabilitu aktiv (ROA), která vzrostla o 0,62 %. Základem pro její výpočet je zisk před zdaněním a nákladovými úroky (EBIT). Rentabilita tržeb (ROS) znázorňuje, jak je společnost schopná dosáhnout zisku (EBITu) při dané úrovni tržeb, její hodnota vzrostla o 0,68 %.

Celková zadluženost se dle IFRS for SMEs nepatrně zhoršila o 1,03 % z důvodu vykázání závazků z finančního leasingu. Doporučená hodnota tohoto ukazatele je mezi 30 až 60 %, je tedy zřejmé, že cizí zdroje jsou ve společnosti užívány ve větší míře, než je obvyklé. Co se týče míry zadluženosti, je společnost pro banky velice riziková, neboť cizí zdroje nadměrně převyšují zdroje vlastní. Z hlediska ukazatele úrokového krytí se doporučuje, aby nákladové úroky byly ziskem kryty minimálně pětkrát, což ale společnost nesplňuje ani dle standardu IFRS for SMEs ani dle ČÚS. I když hodnota 2,61 vykazovaná standardem je jí blíže. Poměr vlastního kapitálu na dlouhodobém majetku vychází menší než 1, jak v případě IFRS for SMEs, tak ČÚS. Z čehož vyplývá, že společnost dává přednost výnosům před stabilitou. Transformace způsobila nepatrné zlepšení týkající se ukazatele krytí DM dlouhodobými zdroji, ale i přesto není dlouhodobý majetek plně pokryt dlouhodobými zdroji. Tím pádem společnost využívá agresivní strategie, která je doprovázena vyšším rizikem insolventnosti.

Ukazatel běžné likvidity by se měl pohybovat v rozmezí hodnot 1,5 – 2,5. Výsledek vypočtený dle ČÚS dosahuje hodnoty 0,70 a dle IFRS for SMEs hodnoty 0,67. Tyto nízké výsledky zobrazují skutečnost, že společnost XY, s.r.o. nemá schopnost splácet své závazky. Pohotovostní likvidita, která by měla být v intervalu hodnot 1 – 1,5 není ani v jednom případě dosažena. Lze tedy konstatovat, že společnost má nízkou platební schopnost. Rovněž u hotovostní likvidity se výsledky nacházejí hluboce pod doporučenými hodnotami Ministerstva průmyslu a obchodu, které jsou limitovány v rozmezí 0,2 – 0,5. Společnost využívá pro provozní financování kontokorentní úvěr, což znamená, že v případě okamžité potřeby finančních prostředků je zdroj zajištěn.

Obrat celkový aktiv je u výkaznictví IFRS for SMEs i u ČÚS vyšší, než požadovaná minimální hodnota 1. Společnost tedy efektivně využívá svůj majetek. Obratovost pohledávek

dle IFRS for SMEs vykazuje mírné snížení. Tato změna je způsobena převodem časového rozlišení aktiv do krátkodobých pohledávek. U obratovosti závazků došlo k výraznějšímu poklesu, který byl ovlivněn navýšením závazků jednak o časové rozlišení pasiv a jednak o závazky z finančního leasingu. Ukazatele doby obratu pohledávek a závazků se sice dle výkaznictví IFRS for SMEs zvýšily, ale pozitivní je fakt, že doba obratu pohledávek je stále nižší než doba obratu závazků. Společnost tedy dostává své pohledávky zaplacený dříve a zbytečně neúvěruje své obchodní partnery.

6.6 Přejít na výkaznictví dle standardu IFRS for SMEs

Význam malých a středních podniků stále roste, a to nejen v České republice, ale také v celé Evropské unii. I tento fakt napomohl ke vzniku standardu IFRS for SMEs, jehož vykazování je zcela na dobrovolné bázi a přináší řadu výhod, které nelze přehlednout. Mezi ty nejvýznamnější určitě patří vstup na světový trh, což společnosti usnadňuje efektivněji bojovat proti konkurenci. Účetní závěrka sestavená dle IFRS for SMEs je pro potenciální poskytovatele kapitálu (zejména pro zahraniční banky, investory a ostatní obchodní partnery) čitelnější a důvěryhodnější a nepochybně poskytuje přesnější přehled o finanční situaci společnosti, než účetní závěrka sestavená dle českých účetních standardů. Tím pádem má společnost lepší příležitost k získání dodatečného kapitálu buď od investorů, nebo levnějších úvěrů od bank. Další výhodou, která plyne z transformace, je určitě možnost spolupracovat s významnými zahraničními odběrateli a účastnit se nejruznějších soutěží či výběrových řízení po celém světě.

Standard IFRS for SMEs umožňuje uživatelům lépe odhalovat a vyhodnocovat finanční rizika. Zásadním úkolem tohoto výkaznictví je poskytnout kvalitní a transparentní obraz finanční situace společnosti. S čímž souvisí daleko více propracovanější úprava daných oblastí (viz. finanční leasing) a také přísnější požadavky na zveřejňování informací v příloze k účetní závěrce.

Výkaznictví dle IFRS for SMEs nese s sebou, ale i svá negativa. Vzhledem ke složitosti přechodu je nutné do tohoto procesu zainteresovat co nejširší okruh pracovníků. To znamená, nejen pracovníky účetního oddělení, nýbrž také ekonomického, technického a personálního včetně vedení společnosti. Podrobná znalost standardu IFRS for SMEs je nezbytná u těch pracovníků, kteří se budou na převodu podílet, ale i ostatní pracovníci musí být obeznámeni s tím, že budou po nich požadovány určité informace a práce navíc. S čímž souvi-

sí i neustálé sledování novelizací a změn, ke kterým dochází a kterým je nutné se přizpůsobit. (Krupová, 2009a, s. 180)

Velkou nevýhodou vykazování dle standardu IFRS for SMEs je fakt, že české daňové předpisy nedovolují počítat základ daně z výkazů sestavených dle tohoto standardu. Tím pádem musí společnost vést dvojí účetnictví jak dle IFRS for SMEs, tak dle českých účetních standardů. Rovněž je potřeba počítat s tvorbou kvalitního převodového můstku, který zaručí správnost zařazení jednotlivých položek výkazů a usnadní tak celkovou transformaci. S přechodem na výkaznictví dle IFRS for SMEs se společnosti určitě zvýší náklady v důsledku pořízení nového softwaru, s čímž souvisí také výdaje na jeho zavedení do provozu. Dále je nutné počítat se mzdovými náklady, s náklady na kvalifikaci a školení zaměstnanců či s náklady na poradenství v rámci implementace nového systému výkaznictví. Následující tabulka znázorňuje kalkulaci nákladů, které souvisí s přechodem na IFRS for SMEs zkoumané společnosti XY, s.r.o.

Tab. 67. Náklady spojené se zavedením IFRS for SMEs

Druh nákladu	První možnost (v Kč)	Druhá možnost (v Kč)
Software	96 828	96 828
Zavedení softwaru do provozu	19 500	19 500
Školení uživatelů softwaru	10 800	10 800
Kurz IFRS for SMEs	8 988	8 988
Mzdové roční náklady	240 000	60 000
Celkem	376 116	196 116

Zdroj: (Vlastní zpracování)

Společnost XY, s.r.o. využívá informační systém AHMOSE, který ovšem nepodporuje výkaznictví dle IFRS for SMEs. Na dnešním trhu nalezneme pestré škálu podnikových systémů, které již tyto požadavky splňují. Jedním z nich je i např. ekonomický software FlexiBee, který se specializuje na malé a střední podniky a umožňuje vést výkaznictví podle těchto mezinárodních účetních standardů. Ve výše uvedené tabulce (Tab. 67) jsou znázorněny dva možné způsoby, které vyčíslují náklady na daný projekt. V obou případech patří mezi tyto náklady koupě nového softwaru FlexiBee varianty Superb v celkové hodnotě 96 828 Kč. Tato hodnota byla zjištěna pomocí kalkulátoru ceny na internetových stránkách této softwarové společnosti. Uvedená částka v sobě zahrnuje cenu programu s licencemi pro více uživatelů, ke kterým je nutné zakoupit i rozšiřující modul týkající se výkaz-

nictví IFRS. Náklady na zavedení softwaru do provozu obsahují činnosti spojené s jeho instalací a přenosem dat ze současného systému do nového ve výši 19 500 Kč. Rovněž nesmíme zapomenout na poplatek aktualizace programu, který je v roce pořízení zdarma. Ovšem pro následující období činí 2 700 Kč ročně. Z důvodu správného užívání systému je nutné proškolit vedení a zaměstnance společnosti. Cena školení je ve výši 10 800 Kč. Zaměstnanec, který by prováděl výkaznictví dle IFRS for SMEs by musel absolvovat kurz zaměřený na tuto problematiku. Cena třídenního kurzu, nabízená společností VOX, a.s., je 8 988 Kč. Tímto novým účetním výkaznictvím by se zabývala buď samotná hlavní ekonomka společnosti, nebo nově přijatý zaměstnanec. Po konzultaci s vedením společnosti by roční výdaje na nového zaměstnance činily 240 000 Kč. Z tabulky vyplývá, že druhá varianta řešení je levnější, jelikož by vykazování dle IFRS for SMEs prováděla hlavní ekonomka, která by byla za tuto práci ohodnocena ročním zvýšením mzdy o 60 000 Kč. Záleží na analyzované společnosti, ke které variantě se přikloní, pokud by se rozhodla realizovat tento projekt. Z důvodu neznalosti tohoto účetního výkaznictví může společnost oslovit o pomoc i poradenskou společnost, což ovšem přináší další dodatečné náklady.

Je nutné si uvědomit, že přechod na IFRS for SMEs představuje dlouhodobý a složitý proces, který by neovlivnil jen hlavní ekonomku či zaměstnance aplikující tento standard, ale také vedení společnosti. Zavedením nového výkaznictví se nezmění pouze účetní pravidla, ale vytvoří se úplně nový způsob práce, který je nutné implementovat v rámci celé společnosti.

ZÁVĚR

V dnešní době směřuje veřejnost k systému, který by poskytoval relevantní a spolehlivé informace pro řízení účetních jednotek a zároveň zvýšil transparentnost a kvalitu účetních výkazů a informací pro externí uživatele. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou považovány za systém, který zmíněné nároky dostatečně zohledňuje. Rostoucí význam standardů dokládá i fakt, že vykazování dle IFRS je v současnosti v České republice povinné, a to pro společnosti, jejichž akcie jsou obchodovány na veřejných trzích. Pro ostatní společnosti je účtování a sestavování účetní závěrky v souladu s těmito standardy dobrovolné.

Dobrovolné je rovněž výkaznictví dle mezinárodního standardu pro malé a střední podniky (tzv. IFRS for SMEs), jehož problematikou se zabývám v mé diplomové práci. Malé a střední podniky mají podstatný význam pro rozvoj každého národního hospodářství. Jsou daleko flexibilnější než velké společnosti a vytvářejí nová pracovní místa a ekonomické přínosy v daných regionech. Vykazováním dle IFRS for SMEs se stanou tyto podniky členem globálního trhu a usnadní se jim tak vstup na zahraniční kapitálové trhy. Srovnatelnost a srozumitelnost účetních informací zvyšuje jejich důvěryhodnost, která je velmi důležitá nejen pro poskytovatele kapitálu tj. zahraniční banky a investory, ale i ostatní externí uživatele, kterým je usnadněna práce při zpracování nejrůznějších analýz. Společnosti, které nebudou schopny poskytnout srovnatelné informace, budou méně konkurenceschopné a budou o tyto možné způsoby financování připraveny.

Každá účetní jednotka, která se rozhodne pro přechod na tento standard, musí zhodnotit, zda náklady nebudou převyšovat užitky plynoucí z jeho používání. Velkou nevýhodou je skutečnost, že základ daně musí vycházet z výsledku hospodaření stanoveného za postupu českých účetních pravidel, což nutí společnosti vést bohužel dva účetní systémy. S přechodem na nové výkaznictví musí společnost počítat s náklady na pořízení nového informačního systému, zaškolením a vzděláváním zaměstnanců či přijetím nových zaměstnanců do pracovních vztahů. Jelikož je potřeba hodně věcí a souvislostí posoudit na základě vlastního úsudku využívají podniky při sestavení účetních závěrek dle IFRS for SMEs často služeb externího poradce, jehož odměna však dále zvýší kalkulované náklady.

V rámci diplomové práce byl proveden převod účetních výkazů plastikářské společnosti XY, s.r.o. na výkazy dle standardu IFRS for SMEs. K převodu byla využita účetní závěrka

sestavená k 31. 12. 2010 dle českých účetních standardů. V průběhu zpracování projektu bylo potřeba provést řadu změn, z čehož vyplývá, že transformace účetních výkazů je poměrně složitým procesem, na který je nutné se dobře připravit. U analyzované společnosti se změny týkaly vykazování drobného dlouhodobého hmotného majetku, finančního leasingu, investice do nemovitostí a propočtu odložené daně. Pomocí převodového můstku byly následně sestaveny finální účetní výkazy v souladu se standardem IFRS for SMEs.

Podle mého názoru mají účetní výkazy sestavené dle IFRS for SMEs jednoznačně větší vypovídací schopnost než výkazy sestavené dle českých účetních standardů. Tento fakt napomáhá k reálnějšímu zobrazení finanční situace a výkonnosti společnosti. Lze tedy konstatovat, že výsledky finanční analýzy vyplývající z údajů po transformaci jsou věrohodnější a přesnější. V případě společnosti XY, s.r.o. došlo jak ke zlepšení některých ukazatelů, tak ke zhoršení. Zvýšily se například všechny analyzované ukazatele rentability, ale u některých ukazatelů zadluženosti došlo naopak k mírnému zhoršení.

Díky této diplomové práci jsem měla možnost aplikovat teoretické poznatky v praxi a nahlédnout tak do problematiky mezinárodního účetního výkaznictví. Doufám, že práce nebude přínosem jen pro mne, ale také pro společnost a poskytne jí dostatek užitečných a potřebných informací, které jí pomohou při rozhodování, zda přejít na výkaznictví dle IFRS for SMEs či nikoliv.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografické publikace:

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS : Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2008. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. dopl. a akt. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER, 2009. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 2. vyd. Ostrava: KEY Publishing. ISBN 978-80-7418-045-3.
- [4] HINKE, Jana, 2007. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [5] *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*, 2009. London: IASB. ISBN 978-1-907026-17-1.
- [6] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ, 2011. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3427-9.
- [7] KOVANICOVÁ, Dana, 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon. ISBN 80-7273-095-9.
- [8] KOVANICOVÁ, Dana, 2005. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5. akt. vyd. Praha: Bova Polygon. ISBN 80-7273-129-7.
- [9] KRAFTOVÁ, Ivana a David SUCHÁNEK, 2010. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. 1. vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice. ISBN 978- 80-7395-301-0.
- [10] KRUPOVÁ, Lenka, 2009a. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Aplikace v podnikové praxi*. 1. vyd. Praha: 1. VOX. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [11] KRUPOVÁ, Lenka, 2009b. *IFRS pro malé a střední podniky*. 1. vyd. Praha: 1. VOX.
- [12] MLÁDEK, Robert, 2009. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges. ISBN 978-80-87212-13-4.

- [13] NERUDOVÁ, Danuše et al., 2009. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-500-7.
- [14] PASEKOVÁ, Marie, 2007. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS : studijní pomůcka pro distanční studium*. 2. upr. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-626-5.
- [15] PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ, 2009. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. 2. akt. a dopl. vyd. Praha: Linde. ISBN 978-80-86131-85-6.
- [16] VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ et al., 2005. *Podnikání malé a střední firmy*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 80-247-1069-2.
- [17] ŽÁROVÁ, Marcela, 2011. Nová účetní směrnice a rozhodnutí Evropské komise nepodporovat IFRS pro malé a střední podniky v EU. *Auditor*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2011, č. 10, s. 9-12. ISSN 1210-9096.

Internetové zdroje:

- [18] Deloitte, 2010. *IFRS do kapsy 2010* [online]. [cit. 2012-01-16]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf
- [19] Ernst & Young, 2005. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. [cit. 2012-01-19]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf
- [20] Ernst & Young, 2009. *IFRS pro malé a střední podniky* [online]. [cit. 2012-01-12]. Dostupné z: http://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/bulletin_ifrs/bul_ifrs_09_mv_49.pdf
- [21] European Commission: Enterprise and Industry, 2011. *Annual Report on EU SMEs 2010/2011* [online]. [cit. 2012-01-11]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/index_en.htm
- [22] European Commission: Enterprise and Industry, 2012. *Small and medium-sized enterprises (SMEs)* [online]. [cit. 2012-02-25]. Dostupné z:

- http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm
- [23] Evropská komise, 2012. *Malé a střední podniky (MSP)* [online]. [cit. 2012-01-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/index_cs.htm
- [24] FlexiBee: Internetové ekonomické systémy, © 2012. *Ceník* [online]. [cit. 2012-04-02]. Dostupné z: <http://www.flexibee.eu/produkty/cenik/>
- [25] Fučík & partneři: auditoři, daňoví poradci, 2010. *Diskuze o zavedení IFRS pro malé a střední podniky* [online]. [cit. 2012-01-14]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/odborny-clanek/28/diskuze-o-zavedeni-ifrs-pro-male-a-stredni-podniky/>
- [26] KRUPOVÁ, Lenka, 2009c. Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky - IFRS pro SME. *Účetnictví v praxi: Odborný měsíčník pro účetní v praxi* [online]. 2009(8) [cit. 2012-01-09]. ISSN 1211-7307. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/>
- [27] Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2011. *Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2010* [online]. [cit. 2012-01-09]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument90013.html>
- [28] Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2012. *Panorama zpracovatelského průmyslu ČR 2010* [online]. [cit. 2012-02-25]. Dostupný z WWW: <http://www.mpo.cz/dokument102273.html>
- [29] PricewaterhouseCoopers, 2009. *IFRS a české účetní předpisy, podobnosti a rozdíly* [online]. [cit. 2012-01-17]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf
- [30] Projekt GAČR 402/09/0255, 2009. *Užití IAS/IFRS v malých a středních podnicích a vliv na měření jejich výkonnosti* [online]. [cit. 2012-02-25] Dostupný z WWW: <http://www.fame.utb.cz/gacr/225/>
- [31] Interní materiály společnosti XY, s.r.o.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BO	Běžné období
CF	Cash flow
CZ	Cizí zdroje
ČÚS	České účetní standardy
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EAT	Zisk před zdaněním (Earning After Taxes)
EBIT	Zisk před úroky a zdaněním (Earning Before Interest and Taxes)
EBITDA	Zisk před odečtením úroků, daní a odpisů (Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization)
EBT	Zisk po zdanění (Earning Before Taxes)
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board)
FIFO	Metoda První dovnitř, první ven (First In First Out)
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting

	Standards Committee)
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
IFRS for SMEs	Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities)
LDPE	Low Density Polyethylen (nízko hustotní polyethylen)
MO	Minulé období
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
OA	Oběžná aktiva
OPPI	Operační program „Podnikání a inovace 2007 – 2013“
ROA	Rentabilita celkového kapitálu (Return On Assets)
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu (Return On Equity)
SBA	Dokument týkající se podpory malých a středních podniků (Small Business Act)
SEC	Komise pro dozor nad cennými papíry a trhy (Security and Exchange Commission)
SIC	Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)
SME	Malé a střední podniky (Small and Medium-sized Entities)
SWOT	Analýza silných a slabých stránek, příležitostí a hrozeb (Strengths Weaknesses Opportunities Threats)
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní standardy USA (General Accepted Accounting Principles)
VH	Výsledek hospodaření
VK	Vlastní kapitál

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1. Srovnání aktiv dle ČÚS a IFRS for SMEs (v tis. Kč)</i>	92
<i>Graf 2. Srovnání pasiv dle ČÚS a IFRS for SMEs (v tis. Kč).....</i>	93
<i>Graf 3. Rozdělení výsledku hospodaření před úroky a zdaněním (v tis. Kč)</i>	94

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. SWOT analýza společnosti XY, s.r.o.</i>	<i>47</i>
<i>Obr. 2. Časové hledisko přechodu na standard IFRS for SMEs</i>	<i>67</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Definice kritérií pro malé a střední podniky</i>	22
<i>Tab. 2. Definice kritérií pro malé a střední podniky v návrhu nové směrnice</i>	22
<i>Tab. 3 Počet podniků a zaměstnanců v EU-27 podle velikostní kategorie za rok 2010</i>	23
<i>Tab. 4. Vývoj malých a středních podniků v ČR v letech 2006 – 2010.....</i>	24
<i>Tab. 5. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – součásti účetní závěrky</i>	28
<i>Tab. 6. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – formát a struktura účetních výkazů</i>	29
<i>Tab. 7. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – formát výkazu o finanční situaci.....</i>	29
<i>Tab. 8. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – formát výkazu o úplném výsledku a rozdíly v účtování</i>	30
<i>Tab. 9. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – změny v účetních pravidlech.....</i>	31
<i>Tab. 10. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – změny v účetních odhadech</i>	31
<i>Tab. 11. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – chyby minulých období.....</i>	31
<i>Tab. 12. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění finančních nástrojů</i>	32
<i>Tab. 13. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – oceňování zásob</i>	33
<i>Tab. 14. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – výpůjční náklady u zásob.....</i>	33
<i>Tab. 15. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění investice do nemovitostí.....</i>	34
<i>Tab. 16. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění a přecenění DHM.....</i>	35
<i>Tab. 17. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – odpisování DHM</i>	35
<i>Tab. 18. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vyřazení DHM</i>	36
<i>Tab. 19. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – náklady na výzkum a vývoj</i>	36
<i>Tab. 20. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění a přecenění DNM.....</i>	37
<i>Tab. 21. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – odpisování DNM</i>	37
<i>Tab. 22. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování leasingu u nájemce</i>	38
<i>Tab. 23. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování leasingu u pronajímatele.....</i>	38
<i>Tab. 24. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – ocenění výnosů</i>	39
<i>Tab. 25. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování tržeb z prodeje zboží.....</i>	39

Tab. 26. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování tržeb z prodeje služeb	40
Tab. 27. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování stavebních smluv.....	40
Tab. 28. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vykazování výpůjčních nákladů	41
Tab. 29. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – vyjádření odložené daně.....	42
Tab. 30. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – oceňování odložené daně.....	42
Tab. 31. Rozdíly mezi IFRS for SMEs, IFRS a ČÚS – měnové kurzy	43
Tab. 32. Aktiva společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč).....	49
Tab. 33. Pasiva společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)	50
Tab. 34. Výnosy a náklady společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč).....	52
Tab. 35. Výkaz cash flow společnosti XY, s.r.o. (v tis. Kč)	53
Tab. 36. Přehled majetku pronajatého formou finančního leasingu	56
Tab. 37. Přehled přijatých úvěrů (v tis. Kč)	61
Tab. 38. Převodový můstek aktiv (v tis. Kč).....	69
Tab. 39. Převodový můstek pasiv (v tis. Kč)	70
Tab. 40. Převodový můstek výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč).....	71
Tab. 41. Výpočet odpisů drobného dlouhodobého hmotného majetku (v Kč)	73
Tab. 42. Výpočet leasingu č. 1 – MERCEDES A (v Kč)	75
Tab. 43. Výpočet odpisů k leasingu č. 1 – MERCEDES A (v Kč).....	75
Tab. 44. Výpočet leasingu č. 2 – MERCEDES B (v Kč)	75
Tab. 45. Výpočet odpisů k leasingu č. 2 – MERCEDES B (v Kč).....	76
Tab. 46. Výpočet leasingu č. 3 – BMW (v Kč)	76
Tab. 47. Výpočet odpisů k leasingu č. 3 – BMW (v Kč).....	77
Tab. 48. Výpočet leasingu č. 4 – VOLKSWAGEN (v Kč)	77
Tab. 49. Výpočet odpisů k leasingu č. 4 – VOLKSWAGEN (v Kč).....	78
Tab. 50. Výpočet leasingu č. 5 – STROJE (v Kč).....	78
Tab. 51. Výpočet odpisů k leasingu č. 5 – STROJE (v Kč)	79
Tab. 52. Souhrnné výsledky finančních leasingů společnosti XY, s.r.o.	79
Tab. 53. Výpočet hodnoty fair value investice do nemovitostí (v Kč).....	80
Tab. 54. Výpočet odložené daně z leasingu – rozvahová metoda (v Kč)	81
Tab. 55. Výpočet odložené daně z DDHM a investice do nemovitostí (v Kč).....	82
Tab. 56. Transformace aktiv včetně provedených úprav (v tis. Kč).....	83
Tab. 57. Transformace pasiv včetně provedených úprav (v tis. Kč).....	84

<i>Tab. 58. Transformace výkazu zisku a ztráty včetně provedených úprav (v tis. Kč)</i>	<i>85</i>
<i>Tab. 59. Transformace výkazu o peněžních tocích (v tis. Kč).....</i>	<i>86</i>
<i>Tab. 60. Transformace výkazu o změnách vlastního kapitálu (v tis. Kč).....</i>	<i>86</i>
<i>Tab. 61. Výkaz o finanční situaci společnosti XY, s.r.o.</i>	<i>88</i>
<i>Tab. 62. Výkaz o úplném výsledku společnosti XY, s.r.o.</i>	<i>89</i>
<i>Tab. 63. Výkaz o peněžních tocích společnosti XY, s.r.o.</i>	<i>90</i>
<i>Tab. 64. Výkaz o změnách vlastního kapitálu společnosti XY, s.r.o.</i>	<i>91</i>
<i>Tab. 65. Rozdělení výsledku hospodaření před úroky a zdaněním (EBIT)</i>	<i>93</i>
<i>Tab. 66. Poměrové ukazatele dle ČÚS a IFRS for SMEs</i>	<i>94</i>
<i>Tab. 67. Náklady spojené se zavedením IFRS for SMEs</i>	<i>97</i>

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Výpočet pro leasing č. 1 – 5
- P II Rozvaha společnosti XY, s.r.o.
- P III Výkaz zisku a ztráty společnosti XY, s.r.o.

PŘÍLOHA P I: VÝPOČET PRO LEASING č. 1 – 5

Leasing č. 1: Nákladní automobil MERCEDES (A)

Měsíc	Placeno	Pojistné	Min. leasin- gová splátka	Úrok	Závazek	Snížení závazku
7	36 675	2 103	34 572	0	1 466 387	34 572
8	36 675	2 103	34 572	7 760	1 431 814	26 812
9	36 675	2 103	34 572	7 615	1 405 003	26 957
10	36 675	2 103	34 572	7 469	1 378 045	27 103
11	36 675	2 103	34 572	7 322	1 350 942	27 250
12	36 675	2 103	34 572	7 174	1 323 692	27 398
Celkem 2007	220 052	12 618	207 434	37 341		170 093
1	36 675	2 103	34 572	7 026	1 296 294	27 546
2	36 675	2 103	34 572	6 877	1 268 748	27 696
3	36 675	2 103	34 572	6 727	1 241 052	27 846
4	36 675	2 103	34 572	6 576	1 213 206	27 997
5	36 675	2 103	34 572	6 424	1 185 209	28 148
6	36 675	2 103	34 572	6 271	1 157 061	28 301
7	36 675	2 103	34 572	6 118	1 128 760	28 454
8	36 675	2 103	34 572	5 964	1 100 305	28 609
9	36 675	2 103	34 572	5 809	1 071 697	28 764
10	36 675	2 103	34 572	5 653	1 042 933	28 920
11	36 675	2 103	34 572	5 496	1 014 013	29 076
12	36 675	2 103	34 572	5 338	984 937	29 234
Celkem 2008	440 104	25 236	414 868	74 277		340 591
1	36 675	2 103	34 572	5 180	955 703	29 392
2	36 675	2 103	34 572	5 021	926 311	29 552
3	36 675	2 103	34 572	4 860	896 759	29 712
4	36 675	2 103	34 572	4 699	867 047	29 873
5	36 675	2 103	34 572	4 537	837 174	30 035
6	36 675	2 103	34 572	4 375	807 139	30 198
7	36 675	2 103	34 572	4 211	776 942	30 361
8	36 675	2 103	34 572	4 046	746 580	30 526
9	36 675	2 103	34 572	3 881	716 054	30 691
10	36 675	2 103	34 572	3 715	685 363	30 858
11	36 675	2 103	34 572	3 547	654 505	31 025
12	36 675	2 103	34 572	3 379	623 481	31 193
Celkem 2009	440 104	25 236	414 868	51 452		363 415
1	36 675	2 103	34 572	3 210	592 287	31 362
2	36 675	2 103	34 572	3 040	560 925	31 532
3	36 675	2 103	34 572	2 869	529 393	31 703
4	36 675	2 103	34 572	2 697	497 690	31 875
5	36 675	2 103	34 572	2 525	465 815	32 048
6	36 675	2 103	34 572	2 351	433 768	32 221
7	36 675	2 103	34 572	2 176	401 546	32 396
8	36 675	2 103	34 572	2 001	369 151	32 572
9	36 675	2 103	34 572	1 824	336 579	32 748
10	36 675	2 103	34 572	1 647	303 831	32 926
11	36 675	2 103	34 572	1 468	270 905	33 104
12	36 675	2 103	34 572	1 289	237 801	33 283
Celkem 2010	440 104	25 236	414 868	27 098		387 770

1	36 675	2 103	34 572	1 108	204 518	33 464
2	36 675	2 103	34 572	927	171 054	33 645
3	36 675	2 103	34 572	745	137 409	33 828
4	36 675	2 103	34 572	561	103 581	34 011
5	36 675	2 103	34 572	377	69 570	34 195
6	36 675	2 103	34 572	192	35 375	34 381
7	1 000	0	1 000	5	995	995
Celkem 2011	221 052	12 618	208 434	3 916		204 518
CELKEM	1 761 415	100 944	1 660 471	194 085		1 466 387

Zdroj: (Vlastní zpracování dle Krupové, 2009a, s. 273-280)

Leasing č. 2: Nákladní automobil MERCEDES (B)

Měsíc	Placeno	Pojistné	Min. leasingová splátka	Úrok	Závazek	Snížení závazku
7	36 675	2 103	34 572	0	1 466 387	34 572
8	36 675	2 103	34 572	7 760	1 431 814	26 812
9	36 675	2 103	34 572	7 615	1 405 003	26 957
10	36 675	2 103	34 572	7 469	1 378 045	27 103
11	36 675	2 103	34 572	7 322	1 350 942	27 250
12	36 675	2 103	34 572	7 174	1 323 692	27 398
Celkem 2007	220 052	12 618	207 434	37 341		170 093
1	36 675	2 103	34 572	7 026	1 296 294	27 546
2	36 675	2 103	34 572	6 877	1 268 748	27 696
3	36 675	2 103	34 572	6 727	1 241 052	27 846
4	36 675	2 103	34 572	6 576	1 213 206	27 997
5	36 675	2 103	34 572	6 424	1 185 209	28 148
6	36 675	2 103	34 572	6 271	1 157 061	28 301
7	36 675	2 103	34 572	6 118	1 128 760	28 454
8	36 675	2 103	34 572	5 964	1 100 305	28 609
9	36 675	2 103	34 572	5 809	1 071 697	28 764
10	36 675	2 103	34 572	5 653	1 042 933	28 920
11	36 675	2 103	34 572	5 496	1 014 013	29 076
12	36 675	2 103	34 572	5 338	984 937	29 234
Celkem 2008	440 104	25 236	414 868	74 277		340 591
1	36 675	2 103	34 572	5 180	955 703	29 392
2	36 675	2 103	34 572	5 021	926 311	29 552
3	36 675	2 103	34 572	4 860	896 759	29 712
4	36 675	2 103	34 572	4 699	867 047	29 873
5	36 675	2 103	34 572	4 537	837 174	30 035
6	36 675	2 103	34 572	4 375	807 139	30 198
7	36 675	2 103	34 572	4 211	776 942	30 361
8	36 675	2 103	34 572	4 046	746 580	30 526
9	36 675	2 103	34 572	3 881	716 054	30 691
10	36 675	2 103	34 572	3 715	685 363	30 858
11	36 675	2 103	34 572	3 547	654 505	31 025
12	36 675	2 103	34 572	3 379	623 481	31 193
Celkem 2009	440 104	25 236	414 868	51 452		363 415
1	36 675	2 103	34 572	3 210	592 287	31 362
2	36 675	2 103	34 572	3 040	560 925	31 532
3	36 675	2 103	34 572	2 869	529 393	31 703
4	36 675	2 103	34 572	2 697	497 690	31 875

5	36 675	2 103	34 572	2 525	465 815	32 048
6	36 675	2 103	34 572	2 351	433 768	32 221
7	36 675	2 103	34 572	2 176	401 546	32 396
8	36 675	2 103	34 572	2 001	369 151	32 572
9	36 675	2 103	34 572	1 824	336 579	32 748
10	36 675	2 103	34 572	1 647	303 831	32 926
11	36 675	2 103	34 572	1 468	270 905	33 104
12	36 675	2 103	34 572	1 289	237 801	33 283
Celkem 2010	440 104	25 236	414 868	27 098		387 770
1	36 675	2 103	34 572	1 108	204 518	33 464
2	36 675	2 103	34 572	927	171 054	33 645
3	36 675	2 103	34 572	745	137 409	33 828
4	36 675	2 103	34 572	561	103 581	34 011
5	36 675	2 103	34 572	377	69 570	34 195
6	36 675	2 103	34 572	192	35 375	34 381
7	1 000	0	1 000	5	995	995
Celkem 2011	221 052	12 618	208 434	3 916		204 518
CELKEM	1 761 415	100 944	1 660 471	194 085		1 466 387

Zdroj: (Vlastní zpracování dle Krupové, 2009a, s. 273-280)

Leasing č. 3: Nákladní automobil BMW

Měsíc	Placeno	Pojistné	Min. leasingová splátka	Úrok	Závazek	Snížení závazku
5	22 650	3 251	19 399	0	987 983	19 399
6	22 650	3 251	19 399	5 584	968 584	13 815
7	22 650	3 251	19 399	5 504	954 769	13 895
8	22 650	3 251	19 399	5 424	940 873	13 975
9	22 650	3 251	19 399	5 343	926 898	14 056
10	22 650	3 251	19 399	5 262	912 842	14 137
11	22 650	3 251	19 399	5 181	898 705	14 218
12	22 650	3 251	19 399	5 099	884 487	14 300
Celkem 2008	181 200	26 008	155 192	37 396		117 796
1	22 650	3 251	19 399	5 016	870 187	14 383
2	22 650	3 251	19 399	4 933	855 804	14 466
3	22 650	3 251	19 399	4 850	841 339	14 549
4	22 650	3 251	19 399	4 766	826 790	14 633
5	22 650	3 251	19 399	4 682	812 157	14 717
6	22 650	3 251	19 399	4 597	797 439	14 802
7	22 650	3 251	19 399	4 512	782 637	14 887
8	22 650	3 251	19 399	4 426	767 750	14 973
9	22 650	3 251	19 399	4 339	752 777	15 060
10	22 650	3 251	19 399	4 253	737 717	15 146
11	22 650	3 251	19 399	4 165	722 571	15 234
12	22 650	3 251	19 399	4 078	707 337	15 321
Celkem 2009	271 800	39 012	232 788	54 617		178 171
1	22 650	3 251	19 399	3 989	692 016	15 410
2	22 650	3 251	19 399	3 900	676 606	15 499
3	22 650	3 251	19 399	3 811	661 107	15 588
4	22 650	3 251	19 399	3 721	645 519	15 678
5	22 650	3 251	19 399	3 631	629 841	15 768

6	22 650	3 251	19 399	3 540	614 073	15 859
7	22 650	3 251	19 399	3 448	598 214	15 951
8	22 650	3 251	19 399	3 357	582 264	16 042
9	22 650	3 251	19 399	3 264	566 221	16 135
10	22 650	3 251	19 399	3 171	550 086	16 228
11	22 650	3 251	19 399	3 077	533 858	16 322
12	22 650	3 251	19 399	2 983	517 537	16 416
Celkem 2010	271 800	39 012	232 788	41 893		190 895
1	22 650	3 251	19 399	2 889	501 121	16 510
2	22 650	3 251	19 399	2 794	484 611	16 605
3	22 650	3 251	19 399	2 698	468 005	16 701
4	22 650	3 251	19 399	2 602	451 304	16 797
5	22 650	3 251	19 399	2 505	434 507	16 894
6	22 650	3 251	19 399	2 407	417 613	16 992
7	22 650	3 251	19 399	2 309	400 621	17 090
8	22 650	3 251	19 399	2 211	383 531	17 188
9	22 650	3 251	19 399	2 112	366 343	17 287
10	22 650	3 251	19 399	2 012	349 056	17 387
11	22 650	3 251	19 399	1 912	331 669	17 487
12	22 650	3 251	19 399	1 811	314 182	17 588
Celkem 2011	271 800	39 012	232 788	28 261		204 527
1	22 650	3 251	19 399	1 710	296 594	17 689
2	22 650	3 251	19 399	1 608	278 905	17 791
3	22 650	3 251	19 399	1 505	261 114	17 894
4	22 650	3 251	19 399	1 402	243 220	17 997
5	22 650	3 251	19 399	1 298	225 223	18 101
6	22 650	3 251	19 399	1 194	207 122	18 205
7	22 650	3 251	19 399	1 089	188 917	18 310
8	22 650	3 251	19 399	983	170 607	18 416
9	22 650	3 251	19 399	877	152 192	18 522
10	22 650	3 251	19 399	771	133 670	18 628
11	22 650	3 251	19 399	663	115 042	18 736
12	22 650	3 251	19 399	555	96 306	18 844
Celkem 2012	271 800	39 012	232 788	13 656		219 132
1	22 650	3 251	19 399	447	77 462	18 952
2	22 650	3 251	19 399	337	58 510	19 062
3	22 650	3 251	19 399	227	39 448	19 172
4	22 650	3 251	19 399	117	20 276	19 282
5	1 000	0	1 000	6	994	994
Celkem 2013	91 600	13 004	78 596	1 134		77 462
CELKEM	1 360 000	195 060	1 164 940	176 957		987 983

Zdroj: (Vlastní zpracování dle Krupové, 2009a, s. 273-280)

Leasing č. 4: Nákladní automobil VOLKSWAGEN

Měsíc	Placeno	Pojistné	Min. leasin- gová splátka	Úrok	Závazek	Snížení závazku
6	22 651	3 048	19 603	0	1 000 000	19 603
7	22 651	3 048	19 603	5 594	980 397	14 009
8	22 651	3 048	19 603	5 514	966 388	14 089
9	22 651	3 048	19 603	5 433	952 298	14 170

10	22 651	3 048	19 603	5 352	938 129	14 251
11	22 651	3 048	19 603	5 271	923 878	14 332
12	22 651	3 048	19 603	5 189	909 546	14 414
Celkem 2008	158 557	21 336	137 221	32 353		104 868
1	22 651	3 048	19 603	5 107	895 132	14 496
2	22 651	3 048	19 603	5 024	880 637	14 579
3	22 651	3 048	19 603	4 941	866 058	14 662
4	22 651	3 048	19 603	4 858	851 396	14 745
5	22 651	3 048	19 603	4 773	836 651	14 830
6	22 651	3 048	19 603	4 689	821 821	14 914
7	22 651	3 048	19 603	4 604	806 907	14 999
8	22 651	3 048	19 603	4 518	791 908	15 085
9	22 651	3 048	19 603	4 432	776 823	15 171
10	22 651	3 048	19 603	4 346	761 652	15 257
11	22 651	3 048	19 603	4 259	746 395	15 344
12	22 651	3 048	19 603	4 171	731 050	15 432
Celkem 2009	271 812	36 576	235 236	55 722		179 514
1	22 651	3 048	19 603	4 083	715 618	15 520
2	22 651	3 048	19 603	3 994	700 098	15 609
3	22 651	3 048	19 603	3 905	684 489	15 698
4	22 651	3 048	19 603	3 816	668 792	15 787
5	22 651	3 048	19 603	3 726	653 004	15 877
6	22 651	3 048	19 603	3 635	637 127	15 968
7	22 651	3 048	19 603	3 544	621 159	16 059
8	22 651	3 048	19 603	3 452	605 100	16 151
9	22 651	3 048	19 603	3 360	588 950	16 243
10	22 651	3 048	19 603	3 268	572 707	16 335
11	22 651	3 048	19 603	3 174	556 371	16 429
12	22 651	3 048	19 603	3 081	539 943	16 522
Celkem 2010	271 812	36 576	235 236	43 038		192 198
1	22 651	3 048	19 603	2 986	523 420	16 617
2	22 651	3 048	19 603	2 892	506 804	16 711
3	22 651	3 048	19 603	2 796	490 092	16 807
4	22 651	3 048	19 603	2 700	473 285	16 903
5	22 651	3 048	19 603	2 604	456 383	16 999
6	22 651	3 048	19 603	2 507	439 384	17 096
7	22 651	3 048	19 603	2 409	422 287	17 194
8	22 651	3 048	19 603	2 311	405 094	17 292
9	22 651	3 048	19 603	2 213	387 802	17 390
10	22 651	3 048	19 603	2 113	370 412	17 490
11	22 651	3 048	19 603	2 014	352 922	17 589
12	22 651	3 048	19 603	1 913	335 332	17 690
Celkem 2011	271 812	36 576	235 236	29 458		205 778
1	22 651	3 048	19 603	1 812	317 643	17 791
2	22 651	3 048	19 603	1 711	299 852	17 892
3	22 651	3 048	19 603	1 609	281 960	17 994
4	22 651	3 048	19 603	1 506	263 965	18 097
5	22 651	3 048	19 603	1 403	245 869	18 200
6	22 651	3 048	19 603	1 299	227 668	18 304
7	22 651	3 048	19 603	1 195	209 364	18 408
8	22 651	3 048	19 603	1 089	190 956	18 514
9	22 651	3 048	19 603	984	172 442	18 619

10	22 651	3 048	19 603	878	153 823	18 725
11	22 651	3 048	19 603	771	135 098	18 832
12	22 651	3 048	19 603	663	116 266	18 940
Celkem 2012	271 812	36 576	235 236	14 919		220 317
1	22 651	3 048	19 603	555	97 326	19 048
2	22 651	3 048	19 603	447	78 278	19 156
3	22 651	3 048	19 603	337	59 122	19 266
4	22 651	3 048	19 603	227	39 856	19 376
5	22 651	3 048	19 603	117	20 480	19 486
6	1 000	0	1 000	6	994	994
Celkem 2013	114 255	15 240	99 015	1 689		97 326
CELKEM	1 360 060	182 880	1 177 180	177 180		1 000 000

Zdroj: (Vlastní zpracování dle Krupové, 2009a, s. 273-280)

Leasing č. 5: STROJE

Měsíc	Placeno	Pojistné	Min. leas- gová splátka	Úrok	Závazek	Snížení závazku
9	50 657	1 555	49 102	0	2 300 030	49 102
10	50 657	1 555	49 102	12 426	2 250 928	36 676
11	50 657	1 555	49 102	12 223	2 214 252	36 879
12	50 657	1 555	49 102	12 020	2 177 373	37 082
Celkem 2010	202 630	6 222	196 408	36 669		159 739
1	50 657	1 555	49 102	11 815	2 140 291	37 287
2	50 657	1 555	49 102	11 609	2 103 004	37 493
3	50 657	1 555	49 102	11 402	2 065 511	37 700
4	50 657	1 555	49 102	11 194	2 027 811	37 908
5	50 657	1 555	49 102	10 985	1 989 903	38 117
6	50 657	1 555	49 102	10 774	1 951 786	38 328
7	50 657	1 555	49 102	10 563	1 913 458	38 539
8	50 657	1 555	49 102	10 350	1 874 919	38 752
9	50 657	1 555	49 102	10 136	1 836 167	38 966
10	50 657	1 555	49 102	9 921	1 797 201	39 181
11	50 657	1 555	49 102	9 705	1 758 020	39 397
12	50 657	1 555	49 102	9 487	1 718 623	39 615
Celkem 2011	607 889	18 665	589 224	127 942		461 283
1	50 657	1 555	49 102	9 269	1 679 008	39 833
2	50 657	1 555	49 102	9 049	1 639 175	40 053
3	50 657	1 555	49 102	8 828	1 599 121	40 274
4	50 657	1 555	49 102	8 605	1 558 847	40 497
5	50 657	1 555	49 102	8 382	1 518 350	40 720
6	50 657	1 555	49 102	8 157	1 477 630	40 945
7	50 657	1 555	49 102	7 931	1 436 685	41 171
8	50 657	1 555	49 102	7 704	1 395 514	41 398
9	50 657	1 555	49 102	7 475	1 354 115	41 627
10	50 657	1 555	49 102	7 245	1 312 488	41 857
11	50 657	1 555	49 102	7 014	1 270 631	42 088
12	50 657	1 555	49 102	6 782	1 228 544	42 320
Celkem 2012	607 889	18 665	589 224	96 440		492 784
1	50 657	1 555	49 102	6 548	1 186 224	42 554
2	50 657	1 555	49 102	6 313	1 143 670	42 789

3	50 657	1 555	49 102	6 077	1 100 881	43 025
4	50 657	1 555	49 102	5 840	1 057 856	43 262
5	50 657	1 555	49 102	5 601	1 014 594	43 501
6	50 657	1 555	49 102	5 361	971 093	43 741
7	50 657	1 555	49 102	5 119	927 351	43 983
8	50 657	1 555	49 102	4 876	883 369	44 226
9	50 657	1 555	49 102	4 632	839 143	44 470
10	50 657	1 555	49 102	4 387	794 673	44 715
11	50 657	1 555	49 102	4 140	749 958	44 962
12	50 657	1 555	49 102	3 892	704 996	45 210
Celkem 2013	607 889	18 665	589 224	62 786		526 438
1	50 657	1 555	49 102	3 642	659 786	45 460
2	50 657	1 555	49 102	3 391	614 326	45 711
3	50 657	1 555	49 102	3 139	568 615	45 963
4	50 657	1 555	49 102	2 885	522 652	46 217
5	50 657	1 555	49 102	2 630	476 435	46 472
6	50 657	1 555	49 102	2 374	429 963	46 728
7	50 657	1 555	49 102	2 116	383 235	46 986
8	50 657	1 555	49 102	1 856	336 248	47 246
9	50 657	1 555	49 102	1 595	289 003	47 507
10	50 657	1 555	49 102	1 333	241 496	47 769
11	50 657	1 555	49 102	1 069	193 727	48 033
12	50 657	1 555	49 102	804	145 695	48 298
Celkem 2014	607 889	18 665	589 224	26 835		562 389
1	50 657	1 555	49 102	538	97 397	48 564
2	50 657	1 555	49 102	270	48 832	48 832
Celkem 2015	101 315	3 111	98 204	807		97 397
CELKEM	2 735 500	83 991	2 651 509	351 479		2 300 030

Zdroj: (Vlastní zpracování dle Krupové, 2009a, s. 273-280)

PŘÍLOHA P II: ROZVAHA SPOLEČNOSTI XY, s.r.o.

Zpracováno v souladu s vyhláškou
č. 500/2002 Sb. Ve znění pozdějších
předpisů

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2010 (v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání
účetní jednotky

IČ

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM Součet A až D	1	57 324	-18 188	39 136	64 449
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek Součet B. I. až B. III.	3	36 876	-17 539	19 337	20 389
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek Součet I.1. až I.8.	4	303	-303	0	71
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	5	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6	0	0	0	0
3.	Software	7	303	-303	0	71
4.	Ocenitelná práva	8	0	0	0	0
5.	Goodwill	9	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek Součet II.1. až II.9.	13	36 568	-17 236	19 332	20 306
B. II. 1.	Pozemky	14	1 452	0	1 452	1 452
2.	Stavby	15	16 230	-2 547	13 683	13 971
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	18 835	-14 689	4 146	4 833
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	17	0	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	18	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	51	0	51	50
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	0	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	22	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek Součet III.1. až III.7.	23	5	0	5	12
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	0	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem	27	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28	5	0	5	12
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	29	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30	0	0	0	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva Součet C.I. až C.IV.	31	20 168	- 649	19 519	43 751
C. I.	Zásoby Součet I.1. až I.6.	32	8 942	0	8 942	20 109
C. I. 1.	Materiál	33	7 025	0	7 025	12 503
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34	0	0	0	0
3.	Výrobky	35	1 905	0	1 905	7 474
4.	Zvířata	36	0	0	0	0
5.	Zboží	37	12	0	12	132
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	38	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky Součet II.1. až II.8.	39	0	0	0	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	40	0	0	0	0
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	41	0	0	0	0
3.	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	42	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	43	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	0	0	0	0
6.	Dohadné účty aktivní	45	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	46	0	0	0	0
8.	Odložená daňová pohledávka	47	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky Součet III.1. až III.9.	48	10 552	- 649	9 903	20 217
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	8 270	- 649	7 621	18 216
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami	50	0	0	0	0
3.	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem	51	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	52	0	0	0	0
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	54	53	0	53	812
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	2 213	0	2 213	1 174
8.	Dohadné účty aktivní	56	0	0	0	0
9.	Jiné pohledávky	57	16	0	16	15
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek Součet IV.1. až IV.4.	58	674	0	674	3 425
C. IV. 1.	Peníze	59	381	0	381	483
2.	Účty v bankách	60	293	0	293	2 942
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61	0	0	0	0
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	62	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení Součet I.1. až I.3.	63	280	0	280	309
D. I. 1.	Náklady příštích období	64	89	0	89	215
2.	Komplexní náklady příštích období	65	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	66	191	0	191	94

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM Součet A až C	67	39 136	64 449
A.	Vlastní kapitál Součet A.I. až A.V.	68	7 420	5 536
A. I.	Základní kapitál Součet I.1. až I.3.	69	8 933	8 933
A. I. 1.	Základní kapitál	70	8 933	8 933
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71	0	0
3.	Změny základního kapitálu	72	0	0
A. II.	Kapitálové fondy Součet II.1. až II.4.	73	0	0
A. II. 1.	Emisní ážio	74	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	75	0	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76	0	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	77	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku Součet III.1. až III.2.	78	563	563
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	79	563	563
2.	Statutární a ostatní fondy	80	0	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let Součet IV.1. až IV.2.	81	-3 960	-442
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	82	4 508	4 508
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	83	-8 468	-4 950
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	84	1 884	-3 518
B.	Cizí zdroje Součet B.I. až B.IV.	85	31 620	58 527
B. I.	Rezervy Součet I.1. až I.4.	86	0	0
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	87	0	0
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	88	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	89	0	0
4.	Ostatní rezervy	90	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky Součet II.1. až II.10.	91	0	0
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	92	0	0
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	93	0	0
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	94	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	95	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	96	0	0
6.	Vydané dluhopisy	97	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	98	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	99	0	0
9.	Jiné závazky	100	0	0
10.	Odložený daňový závazek	101	0	0

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
B. III.	Krátkodobé závazky Součet III.1. až III.11.	102	14 906	29 966
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	11 811	27 566
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	104	0	0
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	105	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	522	26
5.	Závazky k zaměstnancům	107	1 011	1 522
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	509	577
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	569	29
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	297	63
9.	Vydané dluhopisy	111	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	112	187	183
11.	Jiné závazky	113	0	0
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci Součet IV.1. až IV.3.	114	16 714	28 561
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	3 671	4 705
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	13 043	23 856
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C. I.	Časové rozlišení Součet I.1. až I.2.	118	96	386
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	96	386
2.	Výnosy příštích období	120	0	0

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI XY, s.r.o.

Zpracováno v souladu s vyhláškou
č. 500/2002 sb. Ve znění pozdějších
předpisů

Výkaz zisku a ztráty

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2010
(v celých tisících Kč)

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání
účetní jednotky

IČ

Označení	TEXT	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
I.	Tržby za prodej zboží	1	1 617	372
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	50	694
+	Obchodní marže I. - A.	3	1 567	-322
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4	99 199	170 974
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	86 804	173 343
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6	11 088	-6 012
3.	Aktivace	7	1 307	3 643
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8	79 171	135 184
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	72 449	113 982
2.	Služby	10	6 722	21 202
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	21 595	35 468
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12	20 347	34 626
C. 1.	Mzdové náklady	13	15 390	26 289
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	4 852	8 243
4.	Sociální náklady	16	105	94
D.	Daně a poplatky	17	320	110
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	1 092	1 385
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III.1. až III.2.	19	3 384	3 874
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	2 585	0
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	799	3 874
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F.1. až F.2.	22	273	3 683
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
2.	Prodaný materiál	24	273	3 683
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	313	93
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	929	1 097
H.	Ostatní provozní náklady	27	647	1 233
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíl výnosů a nákladů římska I. až písmeno I.	30	2 916	-691

Označení	TEXT	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku Součet VII.1. až VII.3.	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	6
N.	Nákladové úroky	43	1 262	1 689
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1 374	3 066
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 144	4 210
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření Rozdíl výnosů a nákladů římská VI. až písmeno P.	48	-1 032	-2 827
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost Součet Q.1. až Q.2.	49	0	0
Q. 1.	-splatná	50	0	0
2.	-odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	1 884	-3 518
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti Součet S.1. až S.2.	55	0	0
S. 1.	-splatná	56	0	0
2.	-odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření XIII. - R. - S.	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T.	60	1 884	-3 518
****	Výsledek hospodaření před zdaněním provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61	1 884	-3 518