

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

Bc. Lucie Nedbálková



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie NEDBÁLKOVÁ**
Osobní číslo: **M10481**
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 podle IFRS pro malé a střední podniky**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše proveďte popis a srovnání principů české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví a to se zaměřením na malé a střední podniky (IFRS for SMEs).

II. Praktická část

- Analyzujte účetní závěrku společnosti XY, s. r. o. a zdůvodněte postupy, které budou použity při převodu účetních výkazů společnosti.
- Na základě předchozí analýzy proveďte úpravy jednotlivých položek účetních výkazů, které jsou potřebné pro sestavení účetních výkazů podle IFRS pro malé a střední podniky.
- Vypracujte projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, s. r. o. na účetní výkazy podle IFRS pro malé a střední podniky.
- Vyhodnoťte náklady a přínosy spojené s realizací projektu.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

EPSTEIN, Barry Jay a Eva JERMAKOWICZ. Interpretation and application of International financial reporting standards. Hoboken, N. J.: Wiley, 2010. 1328 s. ISBN 978-0-470-45322-3.

FICBAUER, David a Jiří FICBAUER. Mezinárodní účetní a daňové standardy. Vyd. 1. Ostrava: KEY Publishing s. r. o., 2011. 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011. Vyd. 1. Praha: Grada, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

KRUPOVÁ, Lenka. IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1.1.2009]. Vyd. 1. Praha: VOX, a. s., 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

STROUHAL, Jiří et al. Harmonization of SME's financial reporting in emerging CEE countries. Vyd. 1. WSEAS Press, 2011. 328 s. ISBN 978-960-474-301-8.

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 BAKALÁŘSKÉ/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 nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k 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). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou 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

Nedraškova

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 výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato práce se zabývá problematikou převodu účetních výkazů na účetní výkazy sestavené v souladu s IFRS for SMEs. V teoretické části je charakterizován Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky se zaměřením na jeho jednotlivé oddíly. Je provedeno srovnání těchto oddílů s českou účetní legislativou. V praktické části je nejdříve provedena analýza účetní závěrky společnosti a jsou provedeny úpravy nutné pro transformaci. Na základě provedených úprav byl proveden převod a byla sestavena účetní závěrka v souladu s IFRS for SMEs. V závěru práce je zobrazen vliv transformace na finanční analýzu a jsou zhodnoceny náklady a přínosy spojené s realizací tohoto projektu.

Klíčová slova:

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, Česká účetní legislativa, účetní závěrka, transformace.

ABSTRACT

This work deals with the transfer of financial statements on the financial statements prepared in accordance with IFRS for SMEs. In the theoretical section is characterized by the International Financial Reporting Standard for SMEs, focusing on its individual sections. It is these sections compared with the Czech accounting legislation. In the practical part of the first analysis of the financial statement and the adjustments necessary for transformation. Based on the editing was done and transfer accounts were prepared in accordance with IFRS for SMEs. The conclusion shows the effect of transformation on the financial analysis and assessment of costs and benefits associated with the implementation of this project.

Keywords:

International Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprises, Czech accounting legislation, the financial statements, transformation.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí diplomové práce doc. Ing. Marii Pasekové, Ph.D. za cenné připomínky a kvalifikované rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce.

Také bych chtěla poděkovat zaměstnancům společnosti za jejich ochodu a poskytnutí interních materiálů.

OBSAH

ÚVOD.....	5
I TEORETICKÁ ČÁST	7
1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	8
2 MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	10
2.1 HARMONIZACE VÝKAZNICTVÍ MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ	10
2.2 CHARAKTERISTIKA MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ – ODDÍL 1.....	11
2.3 KONCEPČNÍ RÁMEC IAS/IFRS – ODDÍL 2.....	11
2.3.1 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky	12
2.3.2 Definice základních prvků účetních výkazů – aktiva, pasiva, vlastní kapitál, náklady, výnosy.....	12
2.3.3 Kvalitativní charakteristiky informací účetní závěrky.....	13
2.4 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA V SOULADU S IFRS FOR SMES – ODDÍL 3	14
2.4.1 Výkaz o finanční pozici (rozhava) – ODDÍL 4.....	15
2.4.2 Výkaz o úplném výsledku za období (výsledovka) – ODDÍL 5.....	16
2.4.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu – ODDÍL 6	17
2.4.4 Výkaz cash flow neboli výkaz peněžních toků – ODDÍL 7.....	18
2.4.5 Komentář k účetním výkazům – ODDÍL 8.....	18
2.5 POPIS VYBRANÝCH ODDÍLŮ MEZINÁRODNÍHO STANDARDU ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	19
2.5.1 Finanční nástroje – ODDÍL 11, 12.....	19
2.5.2 Zásoby – ODDÍL 13.....	19
2.5.3 Investice do nemovitostí – ODDÍL 16 et	20
2.5.4 Pozemky, budovy a zařízení – ODDÍL 17	21
2.5.4.1 Pravidla oceňování pozemků, budov a zařízení	22
2.5.4.2 Vyřazení.....	23
2.5.5 Nehmotná aktiva jiná než goodwill – ODDÍL 18	24
2.5.6 Leasing (pronájem) – ODDÍL 20.....	25
2.5.6.1 Finanční leasing	25
2.5.7 Závazky a vlastní kapitál – ODDÍL 22	26
2.5.8 Výnosy – ODDÍL 23	26
2.5.9 Výpůjční náklady – ODDÍL 25.....	27
2.5.10 Události po skončení účetního období – ODDÍL 32.....	27
3 FINANČNÍ ANALÝZA	28
3.1 FINANČNÍ ANALÝZA POMĚROVÝMI UKAZATELI	28
3.1.1 Analýza rentability	28
3.1.2 Analýza zadluženosti a vztahu majetkové a finanční struktury	29
3.1.3 Analýza likvidity	29
3.1.4 Analýza aktivity	30
3.2 FINANČNÍ ANALÝZA ABSOLUTNÍMI UKAZATELI	30
II PRAKTICKÁ ČÁST	31
4 ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SPOLEČNOSTI XY, S. R. O.	

	A ÚPRAVY NUTNÉ PRO JEJÍ PŘEVOD NA VÝKAZY PODLE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	32
4.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	32
4.2	TRANSFORMACE ROZVAHY – AKTIVA	34
4.2.1	Pohledávky za upsaný základní kapitál	35
4.2.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	35
4.2.3	Dlouhodobý hmotný majetek	37
4.2.4	Dlouhodobý finanční majetek	41
4.2.5	Zásoby	42
4.2.6	Dlouhodobé pohledávky	43
4.2.7	Krátkodobé pohledávky	45
4.2.8	Krátkodobý finanční majetek	47
4.2.9	Časové rozlišení	47
4.3	TRANSFORMACE ROZVAHY – PASIVA	48
4.3.1	Vlastní kapitál	48
4.3.2	Rezervy	49
4.3.3	Dlouhodobé závazky	49
4.3.4	Krátkodobé závazky	52
4.3.5	Bankovní úvěry a výpomoci	53
4.3.6	Časové rozlišení pasivní	53
4.4	TRANSFORMACE VÝSLEDOVKY	54
4.4.1	Tržby za prodej zboží	55
4.4.2	Náklady vynaložené na prodané zboží	55
4.4.3	Výkony	56
4.4.4	Výkonová spotřeba	56
4.4.5	Osobní náklady	58
4.4.6	Daně a poplatky	58
4.4.7	Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	59
4.4.8	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	60
4.4.9	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	60
4.4.10	Ostatní provozní výnosy	61
4.4.11	Ostatní provozní náklady	61
4.4.12	Výnosové úroky	62
4.4.13	Nákladové úroky	63
4.4.14	Ostatní finanční výnosy a ostatní finanční náklady	63
4.4.15	Mimořádné výnosy a náklady	64
4.4.16	Daň z příjmů za běžnou činnost	64
5	PROJEKT TRANSFORMACE ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY PODLE IFRS FOR SMES.....	68
5.1	ZMĚNY VZNIKAJÍCÍ PŘI TRANSFORMACI A ZAŘAZENÍ JEDNOTLIVÝCH POLOŽEK PODLE IFRS FOR SMES	68
5.2	SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS FOR SMES	69
5.2.1	Výkaz o finanční situaci	70
5.2.2	Výkaz o úplném výsledku	72
5.2.3	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	73

5.2.4	Výkaz o peněžních tocích	73
5.2.5	Příloha k účetním výkazům	75
5.3	VLIV TRANSFORMACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA FINANČNÍ ANALÝZU SPOLEČNOSTI	85
5.3.1	Analýza rentability	85
5.3.2	Analýza likvidity	85
5.3.3	Analýza zadluženosti a vztahu majetkové a finanční struktury	86
5.3.4	Analýza aktivity	86
5.3.5	Vertikální a horizontální analýza	87
5.4	VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ SPOJENÝCH S REALIZACÍ PROJEKTU	89
ZÁVĚR.....		91
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....		93
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK		97
SEZNAM OBRÁZKŮ		99
SEZNAM TABULEK.....		100
SEZNAM PŘÍLOH.....		104

ÚVOD

Jako téma této diplomové práce jsem si zvolila „Projekt transformace účetních výkazů společnosti na účetní výkazy podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky“. Toto téma mi přijde velmi zajímavé a také užitečné, protože nárůst obchodování se zahraničím je v dnešní době velkým trendem. Aby se mohl zahraniční obchod lépe rozvíjet je nutné sjednotit informace z účetnictví, které jsou potřebné pro rozhodování investorů. Právě touto harmonizací se zabývá i Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

V úvodu této diplomové práce se budu zabývat důvodem zavedení standardů a také významem malých a středních podniků. Bude popsán i základní dokument tohoto standardu a také jednotlivé součásti účetní závěrky. Dále budou popsány jednotlivé oddíly Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, které budou použity v analytické části této práce. U těchto oddílů bude provedeno srovnání s českou účetní legislativou. Součástí teoretické části bude dále i teorie vztahující se k finanční analýze, protože díky ní lze porovnat jak se změní hodnocení společnosti po provedení transformace účetní závěrky.

Praktická část diplomové práce se skládá z analytické a projektové části. V analytické části bude nejdříve stručně představena společnost, na které bude transformace účetních výkazů zpracována. Dále pak bude provedena analýza rozvahy, její majetkové a finanční struktury a také výkazu zisku a ztráty. V této analýze budou aplikovány jednotlivé oddíly Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, které byly popsány v teoretické části. Díky znalosti jednotlivých oblastí budou definovány oblasti, kterých se bude týkat převod. Následně se u těchto oblastí provedou úpravy díky nimž budou oblasti, které se liší od IFRS for SMEs, v souladu s tímto standardem. Prakticky se bude jednat o to, že účtování v rámci české účetní legislativy bude nahrazeno účtováním, které požaduje IFRS for SMEs. Po převodu bude vypočítána výše odložené daně, jejíž výše se po transformaci bude lišit. Až budou jednotlivé položky upraveny, bude možné sestavit účetní závěrku podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé střední podniky a to včetně přílohy k účetním výkazům. Tato účetní závěrka se povinně skládá ze čtyř výkazů, jejichž sestavení bude předmětem projektové části této práce.

V závěru práce bude zobrazen vliv transformace účetních výkazů na účetní výkazy sestavené v souladu s IFRS for SMEs na finanční analýzu společnosti a budou vyhodnoceny náklady a přínosy, které jsou spojené s realizací tohoto projektu. Finanční analýza bude zahrnovat údaje z upravených výkazů a také z výkazů sestavených podle české účetní legislativy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Sjednocování je hlavním trendem současnosti a neunikly mu ani jednotlivé národní ekonomiky. Je tomu tak zejména z důvodu neustálého zvyšování prodeje zboží a služeb mezi jednotlivými státy a také díky rozšíření aktivit investorů a finančních operací. V důsledku těchto událostí se začalo usilovat o maximální harmonizaci účetních systémů, která vyústila ve vytvoření jediného účetnictví, podle kterého se budou informace vykazovat takovým způsobem, aby byly srovnatelné. Hlavní funkcí účetnictví je jak všichni víme podávat spolehlivé informace o ekonomické zdatnosti daného podnikatelského subjektu. Na základě těchto informací si každý uživatel, který potřebuje informace o daném podniku, vyvodí závěry a může učinit potřebná rozhodnutí. Vzhledem k již zmíněnému rozšíření obchodování se zahraničím, je nutné přizpůsobit informace i těmto zahraničním uživatelům a z toho důvodu vznikl soubor standardů, dle kterých je účetnictví srovnatelné. (Ficbauer a Ficbauer, 2007, s. 7 – 9)

Mezinárodní účetní harmonizace je zobrazena ve třech liniích. První z nich jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, druhou jsou účetní směrnice Evropské unie a poslední linii představují národní účetní standardy USA neboli US GAAP. Tyto národní účetní standardy jsou díky obrovské síle USA důležité pro celosvětové účetnictví. (Dvořáková, 2008, s. 3) US GAAP i IFRS jsou postaveny na podobných principech a pro jednotlivé situace poskytují tatáž řešení. Díky tomu je možné tyto systémy sblížit nebo-li konvergovat a vytvořit tak jeden celosvětový systém účetnictví. (Ficbauer a Ficbauer, 2007, s. 19) Nebylo tomu tak ale vždy, teprve v roce 2006 bylo dohodnuto sblížení IFRS a US GAAP. Na základě dohody byly odstraněny všechny podstatné rozdíly a od té doby se začaly tyto standardy vytvářet společně. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 52)

V Evropské unii existuje 27 různých systémů účetnictví, které je nutné harmonizovat. V současné době sestavují členské státy Evropské Unie účetní závěrku podle účetního systému platného v dané zemi. Účetní závěrku platnou podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou povinny sestavovat jen podniky, jejichž akcie jsou obchodovány na evropských kapitálových trzích. (Strouhal et al., 2011, s. 20) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neboli IFRS nejsou platné jen v rámci Evropské unie. Jejich užívání vyžadují nebo povolují například následující země: Austrálie, Brazílie, Dominikánská republika, Hongkong, Indie, Kanada, Nový Zéland, Turecko, Ukrajina a další. (Dvořáková,

2008, s. 9) V budoucnosti se ale Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nebudou týkat jen podniků, které obchodují na kapitálových trzích. Komise Evropské unie usiluje o to, aby členské státy zařadily do svého účetního systému pravidla platná podle IFRS. Z toho důvodu se od roku 2004 v České republice účetnictví řídí nejen zákonem o účetnictví ale i Českými účetními standardy. (Hinke, 2007, s. 155) Do roku 2011 sestavovali v České republice účetní závěrku podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví jen účetní jednotky, které emitovali své cenné papíry na kapitálových trzích. V novele zákona o účetnictví je uvedeno, že od roku 2011 je situace poněkud jiná. Společnost, která by do této chvíle přestala obchodovat na kapitálovém trhu by již dále nemohla sestavovat účetní závěrku podle IFRS. Ale od 1. 1. 2011 může dále tato společnost účetní závěrku takto sestavovat, v případě že do tří let vydá novou emisi cenných papírů. (Kříž a Zelený, 2011, s. 6)

2 MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY

V úvodu této kapitoly bych ráda zmínila významnost malých a středních podniků v podnikatelské oblasti a přiblížím jejich základní rozdělení. V další části se budu zabývat Koncepčním rámcem, který se považuje za hlavní dokument mezinárodního standardu účetního výkaznictví. Důležitým bodem je i samotná účetní závěrka a její konkrétní součásti, tedy rozvaha, výsledovka, cash flow, výkaz o změnách v základním kapitálu a také komentář k účetní závěrce. Tyto výkazy blíže popíšu a v praktické části této práce zpracuji jejich konkrétní podobu pro daný podnik. V poslední části této kapitoly se budu zabývat jednotlivými oddíly Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. V této části nebudou popsány všechny oddíly, ale pouze ty, které budou použity v praktické části této diplomové práce. Celá tato kapitola je pro lepší přehlednost uspořádána podle jednotlivých oddílů, tak jak jsou seřazeny podle struktury Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

2.1 Harmonizace výkaznictví malých a středních podniků

Hodně dlouho se řešila otázka, zda by měly platit stejné účetní standardy pro malé i velké podniky, protože velikost podniku je určujícím faktorem pro odlišné účtování. Malé a střední podniky jsou hybnou silou podnikání. Tyto podniky představují největší pracovní příležitosti pro obyvatelstvo a zajišťují i ekonomický rozvoj země. I přes to, že těchto podniků je v podnikatelské sféře nejvíce, mývají často problém se získáním kapitálu a to proto, že nemají tak velké zajištění jako velké podniky. (Strouhal et al., 2011, s. 1)

V České republice tvoří malé a střední podniky 99,8% všech podnikatelských subjektů. Tyto podniky zaměstnávají celkem 61% obyvatelstva. A právě z těchto důvodů se v České republice malé a střední podniky zákonem podporují. Zákon o podpoře malého a středního podnikání upevňuje postavení těchto podniků na trhu a také jsou jim poskytovány podpory při zahájení jejich podnikání. (Bystřický, 2010)

Podle Evropské unie se malé a střední podniky rozdělují do 3 základních skupin.

- 1) Mikropodniky - méně než 10 zaměstnanců, roční obrat do 2 milionů EUR a celková bilanční suma do 2 milionů EUR

- 2) Malé podniky - počet zaměstnanců od 10 do 49, roční obrat do 10-ti milionů EUR a celková bilanční suma do 10-ti milionů EUR
- 3) Střední podniky - počet zaměstnanců od 50 do 249, roční obrat do 50-ti milionů EUR a celková bilanční suma do 43 milionů EUR (Strouhal et al., 2011, s. 1)

Předmětem harmonizace jsou pouze dvě skupiny podniků a těmi jsou malé a střední podniky. U mikropodniků záleží na konkrétním státu, zda budou tyto podniky uplatňovat účetnictví podle aktuální báze nebo budou vést jen daňovou evidenci. (Hinke, 2007, s. 157) Standard pro malé a střední podniky byl schválen v červenci roku 2009 a představuje zjednodušenou variantu plných IFRS. Zjednodušení tohoto standardu bylo docíleno zejména díky tomu, že některé oblasti jsou z IFRS pro malé a střední podniky vyloučeny, zejména proto, že nejsou podstatné, jsou jimi například výnos na akcii a mezitímní účetní výkaznictví. v dalších oblastech, ve kterých je v plných IFRS možnost volby, má účetní jednotka pouze jednu možnost jakou účetní metodu aplikovat například není povolen přeceňovací model. Malé a střední podniky nemusí zveřejňovat tak rozsáhlé informace v komentáři k účetním výkazům a jednodušší jsou i zásady pro zachycení a ocenění jednotlivých položek. Více informací je dostupných na webové adrese www.deloitte.cz

2.2 Charakteristika malých a středních podniků – ODDÍL 1

Základní rozdělení malých a středních podniků podle Evropské unie bylo popsáno v předchozí části. Obecně platí, že se jedná o podniky, které nemají veřejnou odpovědnost. Jsou to tedy podniky, které se nezabývají správou cizích aktiv a jejich nástroje nejsou veřejně obchodovatelné. A jedná se o podniky, které mají povinnost zveřejňovat účetní závěrku externím uživatelům. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 36)

2.3 Koncepční rámec IAS/IFRS – ODDÍL 2

Koncepční rámec se považuje za základní dokument Mezinárodního standardu účetního výkaznictví. (Hinke, 2007, s. 21) Byl schválen v roce 1989 a týká se cíle, základních prvků, předpokladů a kvalitativních charakteristik účetní závěrky. (Krupová, 2009a, s. 12)

2.3.1 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Existují dva základní předpoklady, které je nutné respektovat při sestavování účetní závěrky. Prvním předpokladem je známé sestavení účetní závěrky na **principu aktuální báze**, který nezobrazuje nic jiného než zachycení skutečností v tom období, do kterého věcně a časově náleží. Nesmí tedy dojít k zachycení skutečnosti jen/až v době realizace souvisejících peněžních prostředků. Druhým předpokladem je **princip „going concern“**, tedy předpoklad neomezeného trvání podniku. Účetní jednotka by neměla uvažovat o ukončení své činnosti ani není nucena k její likvidaci. (Dvořáková, 2008, s. 17)

2.3.2 Definice základních prvků účetních výkazů – aktiva, pasiva, vlastní kapitál, náklady, výnosy

Podle IASB se za **aktivum** považují zdroje, které má účetní jednotka pod kontrolou, vznikly v důsledku minulých událostí a očekává se od nich budoucí ekonomický užitek, který poplyne účetní jednotce. Za **závazek** se považuje současná povinnost účetní jednotky vyplývající z minulé události a očekává se od ní odtok finančních prostředků, které budou v budoucnu představovat výhodu pro danou účetní jednotku. V souvislosti s definicí aktiv a pasiv bych ráda zmínila ještě definici **vlastního kapitálu**. Za ten se podle IFRS považuje zbytková část, která vznikne po odečtení závazků od hodnoty aktiv. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 11)

Koncepční rámec dále definuje výnosy a náklady. **Výnosy** jsou definovány jako zvýšení ekonomického užitku, které bylo způsobeno zvýšením aktiv nebo snížením závazků a toto zvýšení mělo za následek zvýšení vlastního kapitálu a to jinou formou než vkladem vlastníků. V koncepčním rámci jsou uvedeny tři termíny, které v překladu mají stejný význam, jedná se o income, revenues a gains. V překladu jednoduše výnos. Income zahrnuje revenues a gains. Za revenues se považují výnosy z běžné činnosti a gains lze považovat za určitý přínos, který se vykazuje v hodnotě snížené o související náklady. Naopak **náklady** koncepční rámec definuje jako snížení ekonomického užitku. Toto snížení bylo způsobeno zvýšením závazků nebo snížením aktiv a mělo za následek zvýšení základního kapitálu a to také jinou formou než vkladem od vlastníků. U nákladů se rozlišují pouze dva pojmy a to expenses a losses. Za expenses se považují běžné náklady a losses představují újmy a jedná se o opak výše zmíněných gains. (Dvořáková, 2008, s. 23 a 24)

2.3.3 Kvalitativní charakteristiky informací účetní závěrky

Koncepční rámec definuje kvalitativní charakteristiky finančních výkazů a informací v nich obsažených, jsou jimi: srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost. Spolehlivost se skládá z věrné prezentace, předností obsahu nad formou, úplnosti, neutrálnosti a rozvážnosti. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 11)

Za dvě základní charakteristiky se považují relevantní informace a věrná prezentace. Mezi doplňující základní charakteristiky lze zařadit to, že informace by měly být srovnatelné, srozumitelné, včasné a ověřitelné - ty by měly pomoci uživatelům účetní závěrky rozlišit důležité informace od těch méně důležitých. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 13)

Informace musí být pro uživatele účetní závěrky **srozumitelné**. Je také ovšem důležité, aby uživatelé měli potřebné znalosti, které jsou potřebné pro pochopení informací obsažených v této závěrce. Jedná se především o znalosti v oblasti ekonomických a podnikatelských aktivit a účetnictví. (Dvořáková, 2008, s. 18)

Relevantní informace je ta, která dokáže ovlivnit rozhodování investorů. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 13) Relevanci informací ovlivňuje jejich **významnost a včasnost**. Za významnou informaci považujeme tu, která může ovlivnit rozhodování uživatelů, v případě že dojde k vynechání nebo zkreslení této informace. (Dvořáková, 2008, s. 18) Informace jsou včasné pouze tehdy, jsou-li poskytnuty v době, která je potřebná pro uskutečnění rozhodnutí. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 12)

Věrná prezentace vyžaduje přesné zobrazení informací, které ovlivňují finanční situaci. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 13) Jedná se především o to, že v účetní závěrce jsou obsažené informace, které neobsahují chyby ani nezkrslují jakoukoli situaci, jsou tedy spolehlivé. Mezi podstatné vlastnosti spolehlivosti patří **převaha obsahu nad formou, opatrnost, úplnost a nestrannost**. Zásady přednosti obsahu nad formou se zabývá skutečností, že účetní jednotka musí respektovat ekonomický obsah transakce, ne pouze její právní formu, typickým příkladem je leasing. Zásadou opatrnosti se rozumí skutečnosti, kdy k aktivům a závazkům musíme přistupovat tak, aby nebyly nadhodnoceny nebo podhodnoceny. Koncepční rámec dále požaduje, aby informace v účetní závěrce byly úplné, tedy aby nedošlo k opomenutí určitých informací. (Dvořáková, 2008, s. 19 a 20)

Srovnatelnost informací se rozumí podobnost ekonomický jevů, díky které se dají lépe zjistit rozdíly mezi účetními jednotkami. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 14)

Česká účetní legislativa

Základní české účetní předpisy jsou uvedeny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon obsahuje základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Dalšími dokumenty, které upravují české účetnictví jsou vyhlášky Ministerstva financí ČR a České účetní standardy, které také vydává Ministerstvo financí České republiky. Konceptní rámec jako takový však v českém účetnictví neexistuje. (Kříž et al., 2009, s. 14)

Základní prvky účetních výkazů jsou shodné v českém účetnictví i v Mezinárodním standardu účetního výkaznictví. IFRS ovšem v Konceptním rámci uvádí přesné definice těchto základních prvků, které v českém účetnictví chybí. (Kříž et al., 2009, s. 14)

Kvalitativní charakteristiky účetnictví jsou shodné s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. V České republice navíc existují obecná pravidla, podle který musí účetní jednotka vést své účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů. (Kříž et al., 2009, s. 14)

2.4 Účetní závěrka v souladu s IFRS for SMEs – ODDÍL 3

Účetní závěrka sestavená podle IFRS for SMEs musí obsahovat výkaz o finanční pozici, výsledovku, výkaz změn ve vlastním kapitálu, výkaz o peněžních tocích a komentář k účetní závěrce. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 20 – 22) I malé a střední podniky musí výkazy sestavovat podle Konceptního rámce IFRS/IAS, který byl popsán v předchozí části. Výkazy těchto společností musí být tedy také založeny na aktuální bázi, musí respektovat zásady kontinuity a informace v nich obsažené musí být srozumitelné, relevantní, spolehlivé a srovnatelné. Společnosti jsou povinny výkazy sestavovat minimálně jednou za rok. Období sestavení výkazů může být kratší, nikoli však delší. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 129 a 130) Podle IFRS vykazuje účetní jednotka informace v měně, ve které provádí významnou část operací. (Kříž et al., 2009, s. 16)

Česká účetní legislativa

Podle zákona o účetnictví je součástí účetní závěrky pouze rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu nemusí účetní jednotka sestavovat, pokud ovšem jeho účetní závěrka nepodléhá ověření auditorovi. V tomto případě tyto přehledy účetní jednotka sestavit musí. Ani požadavky na přílohu

k účetní závěrce nejsou tak rozsáhlé jako je tomu v případě IFRS. Další informace jsou uvedeny na webové adrese www.businesscenter.cz. Další odlišnost se týká měny vykazování., podle české legislativy musí účetní jednotka vykazovat informace výhradně v měně české a v ní také musí sestavit účetní závěrku. (Kříž et al., 2009, s. 16)

V dalších kapitolách popíšu jednotlivé výkazy, které musí malé a střední podniky sestavovat. Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky, které jsou potřebné pro uživatele a to pro jejich rozhodování. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 11)

2.4.1 Výkaz o finanční pozici (rozvaha) – ODDÍL 4

Rozvaha je stejně jako v českém účetnictví považována za základní dokument účetní závěrky. Tento výkaz se sestavuje ke konci účetního období a musí obsahovat informace o peněžích jejich ekvivalentech, pohledávkách, finančních aktivech, zásobách, pozemcích, budovách a zařízeních, investičním majetku, investicích do přidružených a společných podniků, nehmotném majetku a vlastním kapitálu. Dále jsou obsahem tohoto výkazu závazky, a to i finanční, pohledávky a závazky z daně z příjmů, odložené daňové pohledávky a závazky a samozřejmě rezervy. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 131)

V rozvaze je důležité rozlišovat krátkodobé a dlouhodobé aktiva a také krátkodobé a dlouhodobé závazky. (Nerudová et al., 2009, s. 108)

Rozvaha sestavená podle mezinárodního standardu účetního výkaznictví vychází z rovnice, ve které se aktiva musejí rovnat závazkům, ke kterým se přičítá tzv. zbytková část, která představuje vlastní kapitál podniku. (Hinke, 2007, s. 174) V IFRS není vzhled rozvahy určen, jsou určeny pouze položky, které musí rozvaha minimálně obsahovat. (Hinke, 2007, s. 174) I přes to, že formát rozvahy není podle IFRS přesně definován, v části o sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS for SMEs této práce uvedu jak by rozvaha sestavená podle IFRS mohla vypadat. Podle IFRS je rozvahu možné sestavit ve dvou formách a to: vertikální nebo horizontální. (Dvořáková, 2008, s. 74) Rozvaha musí obsahovat název společnosti, datum, ke kterému se sestavuje a měnu ve které se sestavuje. Důležité je také uvést úroveň zaokrouhlení a zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou rozvahu. (Hinke, 2007, s. 25)

Česká účetní legislativa

Podle výčtu položek lze konstatovat, že obsahově se tento výkaz neliší od rozvahy sestavované podle české účetní legislativy. Rozdíl je v tom, že IFRS definuje aktiva, pasiva a vlastní kapitál. Jejich definice byla uvedena v části o Koncepčním rámci. ČÚL tyto definice nemá.

V českém účetnictví se také rozlišují položky na krátkodobé a dlouhodobé. Odlišnost je patrná například u dlouhodobých cenných papírů určených k obchodování. Ty jsou podle české účetní legislativy brány za dlouhodobé ale podle IFRS jsou tyto aktiva zařazeny do krátkodobých položek a to z důvodu, že jsou určeny k obchodování. U závazků lze jako příklad uvést úročené závazky. Podle IFRS jsou závazky, které jsou splatné do 12-ti měsíců považovány za krátkodobé a to i přes to, že jejich původní doba splatnosti je delší. V českém účetnictví se toto nerozlišuje a závazek je považován po celou dobu za dlouhodobý. (Kříž et al., 2009, s. 18)

Podle české účetní legislativy vychází rozvaha ze známé rovnice, ve které se aktiva musejí rovnat pasivům. Liší se i pohled na formální vzhled rozvahy, ten je v ČR upraven legislativou. (Kříž et al., 2009, s. 18) V zákoně o účetnictví je uvedeno, že rozvaha může být sestavena v zjednodušeném nebo plném rozsahu. Další informace jsou uvedeny na webové adrese www.businesscenter.cz.

2.4.2 Výkaz o úplném výsledku za období (výsledovka) – ODDÍL 5

Dalším důležitým výkazem je výsledovka, která podává přehled o výsledku hospodaření účetní jednotky a zjistíme pomocí ní zisk nebo případnou ztrátu účetní jednotky. U tohoto výkazu má v IFRS podnik možnost volby. Volba se týká toho, zda bude účetní jednotka sestavovat pouze jeden výkaz a to výkaz o souhrnném výsledku hospodaření za období nebo bude zpracovávat výkazy dva. V tomto případě se jedná o výkaz o výsledku hospodaření za období a výkaz o souhrnném výsledku. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 132) Tyto dva výkazy na sebe navazují. Nejdříve se zjistí zisk nebo ztráta za dané období. Následně se pak tento výsledek hospodaření doplňuje o ostatní výsledky hospodaření a tím se získá souhrnný výsledek hospodaření za dané období. (Dvořáková, 2008, s. 276)

IFRS se zaměřuje na informovanost investorů a z toho důvodu jsou primárními položkami výnosy. Na výnosy se klade důraz zejména proto, aby nebyla vylepšována ekonomická situace dané účetní jednotky. Obsahově se tyto výkazy neliší. IFRS má ovšem konkrétní

definice podle kterých se určuje zda se jedná o náklad, případně výnos. Tyto definice jsou uvedeny v Koncepčním rámci. (Hinke, 2007, s. 177 a 178)

V rámci harmonizace by neměla být vykazována mimořádná činnost. Ta byla od roku 2005 v IFRS zrušena. (Hinke, 2007, s. 28 a 29)

I u tohoto výkazu chybí přesně definovaný formát, možné zobrazení je uvedeno v části o sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS for SMES této práce. Účetní jednotka si může zvolit zda bude položky tohoto výkazu sestavovat v účelovém nebo druhovém členění. (Kříž et al., 2009, s. 19)

Česká účetní legislativa

V České republice se účetnictví zaměřuje na vyměření daně. Z toho důvodu se za základní položky výsledovky považují náklady, které se rozlišují podle toho, zda jsou daňově uznatelné či nikoliv. V obsahové části je odlišnost patrná v chybějících definicích nákladů a výnosů. (Hinke, 2007, s. 177 a 178)

V oblasti vykazování mimořádné činnosti se česká účetní legislativa začíná přibližovat IFRS. Účetní jednotka již nemůže v mimořádně oblasti vykazovat tolik položek, jak tomu bylo dříve. (Kříž et al., 2009, s. 20)

Česká účetní legislativa určuje minimální rozsah, uspořádání i označení jednotlivých položek tohoto výkazu. (Kříž et al., 2009, s. 19) Účelové členění výkazu zisku a ztráty není jak uvádí Ficbauer a Ficbauer podle české účetní legislativy prakticky možné a to obzvláště z důvodu nevyřešení problémů s převodem na tento způsob vykazování. Účetní jednotka se sice může rozhodnout pro sestavení výkazu v účelovém členění, ale pokud tak učiní, je povinna uvést v příloze přehled v druhém členění. (2007, s. 131 a 132)

2.4.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu – ODDÍL 6

V tomto výkazu se objevují informace o každé změně, které se provádí ve vlastním kapitálu a srovnávají se hodnoty u jednotlivých složek vlastního kapitálu na začátku a konci účetního období. Důležité je i uvedení důvodů jednotlivých změn, které byly provedeny. Nutné je zveřejnit i nerozdělený zisk, výplatu dividend a neuhrazenou ztrátu z minulých období a to také na začátku i konci účetního období. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 132 a 133)

Česká účetní legislativa

Tento výkaz se obsahově neliší od výkazu sestavovaného podle českého účetnictví. Jak již bylo řečeno, pokud účetní závěrka nepodléhá ověření auditorovi, nemusí účetní jednotka tento výkaz sestavovat, ale podle IFRS je tento výkaz povinný. Další odlišností je, jak uvádí studie Pricewaterhousecoopers, že v případě, že účetní jednotka je povinna sestavit tento výkaz, může ho podle českých účetních předpisů zahrnout do přílohy k účetní závěrce a nemusí tak sestavovat samostatný výkaz. (Kříž et al., 2009, s. 20)

2.4.4 Výkaz cash flow neboli výkaz peněžních toků – ODDÍL 7

Tento výkaz je po své obsahové části totožný, neliší se ani používané metody v sestavování. Výkaz cash flow umožňuje odhadovat budoucí peněžní toky a hodnotí vztah mezi ziskovostí a čistými peněžními toky. Také můžeme díky tomuto výkazu srovnat výkonnost v provozní oblasti různých subjektů, protože eliminuje účinky různých účetních přístupů pro stejné transakce. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 124)

Jednotlivé peněžní toky je nutné rozdělit podle oblasti, ze kterých činností pocházejí. Tyto oblasti můžeme rozdělit na provozní, finanční a investiční. Provozní oblast může být sestavena přímou nebo nepřímou metodou, nicméně IFRS upřednostňuje přímou metodou prezentace cash flow v této oblasti. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 126 a 127) V praxi je situace ovšem opačná. Jak uvádí studie Pricewaterhousecoopers, účetní jednotky se spíše kloní k používání nepřímé metody u sestavování tohoto výkazu a je tomu tak i v případě českého účetnictví. (Kříž et al., 2009, s. 20)

2.4.5 Komentář k účetním výkazům – ODDÍL 8

V komentáři se uvádí bližší popis jednotlivých položek z účetních výkazů, aby mohli uživatelé těchto výkazů lépe pochopit jednotlivé skutečnosti, které jsou z výkazů obtížně zjistitelné. Účetní jednotka uvádí jakou účetní politiku aplikuje a že dané výkazy sestavila v souladu se standardem. V komentáři se také uvádějí veškeré pro uživatele významné události a informace. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 133) Požadavky na přílohu k účetní závěrce nejsou v českém účetnictví tak rozsáhlé jako je tomu v IFRS.

2.5 Popis vybraných oddílů Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

V následujících podkapitolách bych chtěla blíže přiblížit vybrané sekce Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Tyto vybrané oddíly budou následně použity v praktické části této práce a díky nim bude možné provést transformaci účetních výkazů u vybrané společnosti na účetní závěrku, která bude v souladu s platnými IFRS for SMEs. Konkrétně se jedná o 13 oddílů, které jsou součástí Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Každá blíže popsaná část se týká konkrétních účetních operací, které bude nutné učinit při transformaci účetních výkazů.

2.5.1 Finanční nástroje – ODDÍL 11, 12

Finanční nástroj je v podstatě jakákoli smlouva, díky které vznikne jednomu podniku finanční aktivum a zároveň druhému podniku vznikne finanční závazek. (Krupová et al., 2005, s. 509)

V plných IFRS se finanční nástroje rozdělují do 4 základních tříd a to: finanční nástroje oceňované v pořizovací ceně nebo amortizované pořizovací ceně, které se také říká zůstatková hodnota, finanční nástroje oceňované ve fair value výsledkově, dluhové a majetkové finanční nástroje a v poslední třídě jsou obsaženy finanční deriváty určené k obchodování. (Krupová et al., 2005, s. 527)

V IFRS for SMEs se používají pouze první dvě třídy, tedy: finanční nástroje oceňované v pořizovací ceně nebo zůstatkové hodnotě a oceňované ve fair value s výsledkových dopadem. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 39) Přičemž základní finanční nástroje se oceňují v pořizovací ceně nebo zůstatkové hodnotě. (Krupová, 2009b) Ostatní finanční nástroje, mezi které patří například deriváty, se oceňují metodou fair value. (Epstein a Jermakowicz, 2010, s. 39)

2.5.2 Zásoby – ODDÍL 13

Jedná se o aktiva, která jsou určena k prodeji (zboží), aktiva vytvořená vlastní činností jež jsou také určena k prodeji (nedokončená výroba a výrobky) a aktiva, která mají podobu surovin a která budou spotřebovány ve výrobním procesu (materiál). Do zásob však

v IFRS nepatří náhradní díly, které mají významný charakter. Tyto náhradní díly se zařazují do dlouhodobého majetku. (Nerudová et al., 2009, s. 126 a 127)

U oceňování zásob se porovnávají náklady na pořízení a čistá realizovatelná hodnota, což je odhadovaná prodejní cena na trhu snižená o odhadované náklady, mezi které patří náklady na prodej a náklady na dokončení. Z těchto dvou částek se pro ocenění zásob používá částka nižší. (Nerudová et al., 2009, s. 127) Je tomu tak, z důvodu opatrnosti, aby nedošlo k nadhodnocení podnikových aktiv.

Zásoby je nutné na konci účetního období testovat na snížení jejich hodnoty, aby se dodržela zásada opatrnosti. Pokud nastane situace, že výše pořizovacích nákladů je vyšší než možná prodejní hodnota zásob, je nutné tyto zásoby přecenit na jejich čistou realizovatelnou hodnotu. (Nerudová et al., 2009, s. 129) Čistou realizovatelnou hodnotou se oceňují zásoby, které jsou poškozené, zastaralé nebo zásoby, u kterých klesla prodejní cena. Pokud se takto sníží hodnota zásob, vytvoří se v odpovídající výši opravná položka, která se účtuje do nákladů. Pokud dojde k situaci, že vlivy, které způsobily snížení hodnoty, už pominuly a opravnou položku lze tedy zrušit, zruší se snížením nákladů nikoliv zvýšením výnosů (Krupová, 2009a, s. 215 a 216)

Česká účetní legislativa

Definice zásob je v IFRS i v české účetní legislativě totožná. Výjimku tvoří významné náhradní díly, které mají dlouhodobý charakter, ty jsou účtovány do zásob. (Nerudová et al., 2009, s. 126 a 127) V oblasti snížení hodnoty zásob jsou IFRS víceméně shodné s českou účetní legislativou, kde ovšem neexistuje předepsaný postup pro případné snížení hodnoty. (Kříž et al., 2009, s. 50)

2.5.3 Investice do nemovitostí – ODDÍL 16 et

Za investici do nemovitostí, ať už se jedná o investici do pozemků, budov nebo jen její části, se považuje skutečnost, ve které vlastník nebo nájemce nemovitosti získá z pronajímání této nemovitosti více peněžních prostředků než kdyby tuto nemovitost používal pro výrobu nebo prodej zboží a poskytování služeb. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 137)

Účetní jednotka si může vybrat ze dvou možných způsobů ocenění. Jedná se o model pořizovací ceny a model fair value, ten vychází z ceny, za kterou může být dané aktivum

směněno v současné době na trhu. V případě, že nelze zjistit tuto cenu, použije se cena nemovitosti jiné povahy, která se upraví, nebo se investice ocení současnou hodnotou. Pokud účetní jednotka použije tento model ocenění k datu účetní závěrky, musí takto přecenit všechny investice do nemovitostí. Rozdíl, který vznikne z přecenění majetku se účtuje výsledkově, tedy do nákladů a výnosů a vzniklý rozdíl je součástí výsledku hospodaření daného období. Z modelu ocenění nemůže účetní jednotka přejít na model pořizovací ceny a naopak, musí jej tedy využívat po celou dobu existence investice do nemovitosti. U modelu ocenění ve fair value se dané investice neodepisují, kdežto u modelu pořizovací ceny ano. I přes to, že je model pořizovací ceny jednodušší, upřednostňuje se používání modelu fair value, který má lepší vypovídající schopnost. (Dvořáková, 2008, s. 139 a 140)

Česká účetní legislativa

Česká účetní legislativa se touto skutečností nezabývá a investice se řeší stejně jako jiný dlouhodobý majetek. Další odlišností je ve způsobu ocenění. Podle českých účetních předpisů je možné používat pouze model pořizovací ceny, oceňování majetku v jeho reálné hodnotě není v českém účetnictví možné. (Kříž et al., 2009, s. 49 a 50)

2.5.4 Pozemky, budovy a zařízení – ODDÍL 17

Pozemky, budovy a zařízení patří do dlouhodobého majetku, který účetní jednotka používá pro výrobu, dodání zboží a poskytování služeb a nebo také majetek, který používá pro administrativní účely. Tento majetek je považován za dlouhodobý pokud ho účetní jednotka používá déle než jedno účetní období. (Krupová, 2009a, s. 219) V rámci IFRS není dána finanční hranice, od které se majetek považuje za dlouhodobý. Je pouze na účetní jednotce jakou finanční hranici určí pro zařazení majetku do dlouhodobé povahy. Dále je podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví možné například budovy rozdělit na několik částí, které mají odlišnou dobu použitelnosti a tyto části odepisovat samostatně, jedná se tzv. komponentní přístup. Díky zavedení tohoto přístupu se podle IFRS nevytváří rezervy na opravy dlouhodobého majetku. (Nerudová et al., 2009, s. 134)

Česká účetní legislativa

Klasifikace pro uznání dlouhodobého aktiva je v českém účetnictví srovnatelná, existuje zde ovšem výčet položek, které se považují za hmotné aktivum. Ze studie Pricewaterhousecoopers vyplývá, že od roku 2010 je i v českém účetnictví možné

aplikovat tzv. komponentní přístup pro odepisování částí dlouhodobého majetku. (Kříž et al., 2009, s. 45) Tím byl odstraněn další rozdíl v IFRS a české účetní legislativě. Vomáčka dále uvádí, že zavedení komponentního přístupu má svůj přínos i v oblasti technického zhodnocení dlouhodobého majetku. Technické zhodnocení části majetku bylo dříve přiřazováno k celku a tudíž mělo úplně odlišnou dobu odepisování. Zavedením komponentního přístupu je možné technické zhodnocení s jinou dobou použitelnosti odepisovat zvlášť. (2009)

2.5.4.1 Pravidla oceňování pozemků, budov a zařízení

V okamžiku zaúčtování majetku se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou, která se zvyšuje o vedlejší pořizovací náklady. Součástí pořizovacích nákladů, jsou i náklady na uvedení místa do původního stavu. Charakterem jsou sice tyto náklady brány jako rezervy, nicméně jsou součástí pořizovací ceny. (Dvořáková, 2008, s. 98) Pokud splacení aktiva probíhá v delším časovém horizontu je nutné pořizovací cenu stanovit jako současnou hodnotu budoucích peněžních prostředků. Vzniklý rozdíl mezi nominální hodnotou a současnou hodnotou závazku se považuje za úrok do doby splatnosti závazku. (Nerudová et al., 2009, s. 135)

V plných IFRS je složitější situace v ocenění majetku v průběhu držení aktiva. Zde si může účetní jednotka vybrat ze dvou možných způsobů ocenění a to model historické ceny a nebo model fair value, který se nazývá také modelem přecenění. (Dvořáková, 2008, s. 103) Rozdíl v těchto dvou metodách je v tom, že model přecenění umožňuje i nadhodnocení majetku, kdežto model historických cen tuto skutečnost neumožňuje. (Krupová, 2009a, s. 237 a 238)

V průběhu držení pozemků, budov a zařízení se tyto aktiva oceňují v pořizovací ceně, která se snižuje o odpovídající výši opravek a také o ztráty ze snížení hodnoty tedy modelem historické ceny. (Nerudová et al., 2009, s. 136) Za rozdílné lze považovat přezkoumání zbytkové hodnoty, doby použitelnosti a metody odepisování. Ty se přezkoumávají v případě, že se vyskytnou okolnosti, které naznačují jejich změnu např. technický pokrok, změna tržní ceny a podobně. V plných IFRS je nutné tuto revizi provádět každé účetní období, v IFRS for SMEs není toto přezkoumání každoročně nutné. (Nerudová et al., 2009, s. 136; 137 a Krupová, 2009b)

Pokud výdaje na opravy a udržování zvyšují užitečnost daného majetku, lze je zahrnout do vstupní ceny majetku a zvýšit tak jeho hodnotu. Za zvýšení užitečnosti lze považovat delší životnost, vyšší kapacitu, úsporu nákladů, vyšší kvalita produkce a podobně. Pokud ale výdaje nezvyšují užitek aktiva, je nutné tyto výdaje zahrnout do náklady daného období. (Dvořáková, 2008, s. 102)

Česká účetní legislativa

Prvotní i následné ocenění je totožné s požadavky IFRS for SMEs, kde také není možné uplatnit model přecenění. Do pořizovací ceny nelze zahrnout výdaje na uvedení místa do původního stavu. Rozdílný je i pohled na splacení aktiva v delším časovém horizontu. Česká účetní legislativa neumožňuje přepočet na současnou hodnotu. Česká účetní legislativa se podmínkami pro uznání technického hodnocení nezabývá. Pokud jsou dodatečné výdaje vyšší než Kč 40.000,-- lze je považovat za technické zhodnocení a tyto výdaje zvyšují vstupní cenu aktiva. (Kříž et al, 2009, s. 44 a 45)

2.5.4.2 Vyřazení

Pokud se majetek vyřazuje z podniku je nutné jej odúčtovat. Důvody pro vyřazení majetku jsou různé, může se jednat o vyřazení z důvodu prodeje, likvidace majetku a podobně. Výsledek, který vyplývá z vyřazení majetku se ve výsledovce projeví jako přínos nikoli jako výnos. Tímto zařazením uživatelé účetní závěrky rozeznají, že se jedná o skutečnost, které se netýká běžné činnosti podniku. (Dvořáková, 2008, s. 109)

Česká účetní legislativa

V českém účetnictví se vyřazení dlouhodobého majetku účtuje také výsledkově, ale výsledek představuje rozdíl mezi výnosy z případného prodeje a náklady. V souvislosti s vyřazením majetku byl donedávna v českém účetnictví ještě jeden problém a tím bylo vyřazení majetku s nulovou zůstatkovou hodnotou, čímž byl nadhodnocen vykazovaný zisk. Tento fakt ve svém článku uvedl Vomáčka. Od roku 2009 se v českém účetnictví objevila možnost zahrnout do odepisování zbytkovou hodnotu, které zůstane po vyřazení majetku. Zbytkovou hodnotu není ale nutné zahrnovat do odepisování vždy. Postačující je ji uvést u majetku, který má po době užívání ještě nějakou hodnotu tedy například automobily a nemovitosti. (2009) Umožněním použít zbytkovou hodnotu při výpočtu odpisů se česká účetní legislativa opět více přiblížila IFRS.

2.5.5 Nehmotná aktiva jiná než goodwill – ODDÍL 18

Tento oddíl upravuje všechna nehmotná aktiva kromě goodwillu. Za nehmotné aktivum lze uzнат aktivum, které je identifikovatelné – je tedy oddělitelné od účetní jednotky a lze jej prodat, účetní jednotka jej má pod kontrolou, přináší jí ekonomický užitek a jeho cena je jednoznačně určitelná. (Krupová, 2009a, s. 309 – 311)

V IFRS for SMEs se tyto aktiva oceňují v pořizovacích nákladech, které se snižují o ztráty ze snížení hodnoty a o oprávky účtované do nákladů. V plných IFRS si účetní jednotka může zvolit ještě přečíslovací model, který vychází z reálné hodnoty.. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 187) V IFRS for SMEs se všechny nehmotné aktiva považují za aktiva s konečnou dobou životnosti. (Nerudová et al., 2009, s. 141) Na rozdíl od plných IFRS, kde se rozlišují aktiva s konečnou nebo nekonečnou dobou použitelnosti. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 188) V případě, že dobu použitelnosti nelze jednoznačně určit, předpokládá se u toho aktiva doba odepisování v délce deseti let. (Krupová, 2009b)

Následné výdaje, které vznikají v průběhu doby užívání nehmotných aktiv se v IFRS účtují do nákladů, protože nesplňují kritéria, podle kterých by se daly tyto výdaje zařadit do aktiv. (Krupová, 2009a, s. 330)

Česká účetní legislativa

Česká účetní legislativa definuje ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. nehmotné aktiva jako zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill. Doba použitelnosti je u těchto aktiv delší než jeden rok a jeho ocenění je uvedeno ve vnitropodnikové směrnici. Podle zákona o účetnictví je hranice pro uznání nehmotného aktiva Kč 60.000,--.

Prvotní i následné ocenění nehmotných aktiv je totožné s IFRS for SMEs. Díky tomu, že se v IFRS for SMEs odepisují aktiva s konečnou i nekonečnou dobou životnosti, není ani v této oblasti rozdíl oproti české účetní legislativě. (Kříž et al, 2009, s. 43)

Podle zákona o dani z příjmu patří technické zhodnocení do vstupní ceny aktiva a je tedy i součástí odpisů. Podmínkou ovšem je, že výše technického zhodnocení musí být vyšší než Kč 40.000,--, v jiném případě se tyto výdaje stejně jako v IFRS účtují do nákladů. Více informací je dostupných na webové adrese www.business.center.cz.

2.5.6 Leasing (pronájem) – ODDÍL 20

Za finanční leasing se považuje pronájem, který převádí všechny odměny a rizika, které jsou spojené s aktivem, na nájemce. Pokud tomu tak není, jedná se o operativní pronájem. Podle **základních kritérií** je finanční leasing ten, ve kterém se po skončení pronájmu provádí převod vlastnických práv, dále pokud je aktivum možné zakoupit za cenu, která bude podstatně nižší než bude reálná hodnota daného majetku. O finanční leasing se jedná i v případě, že doba pronájmu je stejná jako podstatná část životnosti aktiva, avšak nedojde k převodu vlastnických práv na konci doby pronájmu. Dalším případem, kdy se leasing považuje za finanční je ten, ve kterém je současná hodnota minimálních splátek přinejmenším rovná reálné hodnotě aktiva, které se pronajímá. Neméně důležitým základním kritériem, podle kterého lze určit, že se jedná o finanční leasing, je že pronajímané aktivum má zvláštní povahu, podle které jej může využívat pouze daný nájemce. Pro jiného nájemce by bylo nutné provést větší úpravy aktiva. (Nerudová et al., 2009, s. 145) Zmíněný termín „podstatná část“ není ve standardu specifikován a lze si pod ním podle americké úpravy představit část, která představuje 75 a více procent doby životnosti daného aktiva. (Krupová, 2009a, s. 259)

Česká účetní legislativa

V českém účetnictví se klasifikace finančního leasingu neřeší, protože operativní i finanční leasing se účtuje stejným způsobem. Pronajímané aktivum nemá nájemce ve svém majetku. Účetní jednotka vykazuje pouze pravidelné leasingové splátky a účtuje je do nákladů, konkrétně do provozní oblasti. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 115) Jediným možným indikátorem jak rozpoznat operativní leasing od finančního je to, že u finančního leasingu jsou na konci doby splácení převedena vlastnická práva.

2.5.6.1 Finanční leasing

Protože nájemce pronajímané aktivum plně využívá stejně jako by k němu měl vlastnické právo, vykazuje se v rozvaze u nájemce nikoli u pronajímatele. Pronajímatel tedy daný majetek nemá v rozvaze a nájemci za ním vzniká závazek, který musí uhradit. (Krupová, 2009a, s. 261) Finanční leasing se vykazuje buď reálné hodnotě nebo v podobě minimálních leasingových splátek. Z těchto dvou částek se vždy bere ta nižší, aby nedocházelo k nadhodnocování aktiv. (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 91) Co se týče doby odepisování, existují zde také dvě možnosti. Aktivum se odepisuje buď po dobu

trvání leasingu nebo po dobu životnosti aktiva. Vždy se bere období, které je kratší. (Hinke, 2007, s. 42)

Česká účetní legislativa

Majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu není součástí majetku účetní jednotky a z toho důvodu jej nevykazuje v rozvaze, ale pouze v podrozvahové evidenci. Z toho důvodu se neřeší ani doba odepisování.

2.5.7 Závazky a vlastní kapitál – ODDÍL 22

V této části stručně popíšu první kategorii závazků, tedy jisté závazky. U těchto závazků je jistý úbytek zdrojů, jsou spolehlivě ocenitelné a událost, ke které se vztahují již nastala. Závazky se rozdělují na krátkodobé a dlouhodobé. Do krátkodobých závazků se zahrnuje i část dlouhodobých závazků a to zejména ty, které jsou splatné do jednoho roku. Podle IFRS se závazky oceňují v nominální hodnotě, s rozdílem položek, které mají dlouhodobý charakter, tedy jejich splatnost je delší než jeden rok. V tomto případě je nutné pohledávky a závazky přepočíst na jejich současnou hodnotu budoucích peněžních prostředků pomocí tržní úrokové míry. (Hinke, 2007, s. 75 a 175)

Česká účetní legislativa

Do krátkodobých závazků se nezahrnuje část dlouhodobých závazků a veškeré pohledávky a závazky se oceňují v nominální hodnotě. (Hinke, 2007, s. 175)

2.5.8 Výnosy – ODDÍL 23

V IFRS lze za výnos uznat pouze položku, která splňuje definici uvedenou v Koncepčním rámci. Výnosy se oceňují v reálné hodnotě, která se snižuje o případné slevy a rabaty. Jedná se tedy o částku, za kterou je možné dané aktivum směnit na trhu za obvyklých podmínek. (Nerudová et al., 2009, s. 166)

Účetní jednotka může vykázat tyto tržby jen pokud jsou spolu se zbožím převedena na kupujícího všechna rizika a odměny, které ze zboží vyplývají a účetní jednotka už nad zbožím nemá kontrolu. Výnosy je nutné pro jejich vykázání spolehlivě ocenit a je také nutné spolehlivě ocenit náklady, které vznikly v souvislosti s danou transakcí. Posledním kritériem pro vykázání těchto tržeb je jistota očekávaných užitků, které poplynou do účetní jednotky. (Nerudová et al., 2009, s. 168)

Česká účetní legislativa

V české účetní legislativě chybí definice výnosů. Ocenění výnosů je podle českých účetních předpisů srovnatelné s IFRS. Jediný rozdíl lze najít v časovém rozlišení hotovosti. U něj je nutné podle IFRS provést přepočtení na současnou hodnotu, ten však není podle českého účetnictví možný. U vykázání tržeb je situace poněkud jiná. Řeší se spíše formální stránka transakce, což znamená, že v českém účetnictví nejsou tato kritéria pro uznání výnosů stanovena a také není nutné ocenění nákladů, které vznikly v souvislosti s danou transakcí. (Kříž et al., 2009, s. 35)

2.5.9 Výpůjční náklady – ODDÍL 25

Mezi výpůjční náklady patří úroky a ostatní náklady, které účetní jednotka uhradila v souvislosti se zapůjčením peněžních zdrojů ke svému financování. Tyto náklady se účtují do období se kterým věcně a časově souvisí a v příloze k účetní závěrce je nutné zveřejnit celkovou výši úrokových nákladů. (Nerudová et al., 2009, s. 178) V tomto případě nejsou patrné žádné rozdíly od českého účetnictví. Na rozdíl od plných IFRS ale v IFRS for SMEs neexistuje možnost zahrnout tyto náklady přímo do ceny aktiva. (Hinke, 2007, s. 111)

2.5.10 Události po skončení účetního období – ODDÍL 32

Tyto události se vyskytují po skončení účetního období a to do doby, než je účetní závěrka schválena ke zveřejnění. V zásadě se jedná o dva typy událostí. Prvním typem jsou události, které se týkají daného účetního období, ale vyskytly se až po skončení účetního období. U tohoto typu události je v IFRS nutné upravit účetní závěrku. Druhým typem jsou události, které se netýkají daného účetního období a vnikly až po jeho skončení. V tomto případě se neupravuje účetní závěrka a tyto skutečnosti se uvedou v příloze k účetní závěrce. (Nerudová et al., 2009, s. 203)

Česká účetní legislativa

U prvního typu události je v české účetní legislativě situace poněkud jiná. Události, díky kterým by měly být upraveny částky v účetní závěrce se uvádějí pouze v příloze k účetní závěrce. V druhém případě je situace shodná, protože i v českém účetnictví se tyto události zveřejňují v příloze. (Kříž, 2009, s. 72 a 73)

3 FINANČNÍ ANALÝZA

Finanční analýza je nástroj, které slouží k finančnímu řízení podniku. Vychází z hodnocení minulého a současného stavu díky, kterému lze vytvořit podklady pro budoucí rozhodování. (Pavelková a Knápková, 2009, s. 26) Aby mohla být provedena kvalitní finanční analýza, musí mít podnik správné informace, které získá hlavně z účetních výkazů společnosti. Další důležité informace lze získat z firemní výroční zprávy. Pokud si podnik chce udělat představu o tom, v jaké situaci se nachází ve srovnání s konkurencí, může čerpat informace ze stránek Ministerstva průmyslu a obchodu ČR. Na těchto stránkách jsou zveřejněny informace o podnikání podle jednotlivých ekonomických činností – CZ NACE. (Knápková a Pavelková, 2010, s. 15 a 16)

3.1 Finanční analýza poměrovými ukazateli

Poměrové ukazatele se pro finanční řízení používají nejčastěji. Poměrové se jim říká proto, že dávají do poměru dvě veličiny získané ze základní účetních výkazů společnosti. Mezi poměrové ukazatele patří ukazatele likvidity, rentability, zadluženosti a aktivity. (Růčková, 2008, s. 47 a 48)

3.1.1 Analýza rentability

Výnosnost vloženého kapitálu nám zobrazuje poměr mezi finančními prostředky, které získáváme z aktiv podniku a finančními prostředky, které jsme na tyto aktiva vynaložili. Tento ukazatel se nejčastěji používá v rozhodování o aktivitách firmy. Lze snadno rozpoznat, kterou podnikovou aktivitu vyloučit nebo naopak, na kterou se zaměřit. Její výše by měla být minimálně vyšší než bezriziková úroková míra, která je dána úrokovou mírou dlouhodobých, tedy desetiletých státních dluhopisů. (Zikmund, 2010b)

Rentabilita tržeb – ROS (Return On Sales)

Tento ukazatel zobrazuje skutečnou marži společnosti, neboli říká, kolik korun zisku připadá na jednu korunu tržeb.

$$ROS = \text{výsledek hospodaření za období ve formě EBIT} / \text{celkové tržby za prodej zboží} \quad (1)$$

Rentabilita aktiv – ROA (Return On Assets)

Rentabilita aktiv měří výkonnost daného podniku, respektive ukazuje to, jestli účetní jednotka je schopná ze svých aktiv vytvářet zisk.

$$ROA = \text{výsledek hospodaření za období ve formě EBIT} / \text{aktiva podniku} \quad (2)$$

Rentabilita vlastního kapitálu – ROE (Return On Equity)

$$ROE = \text{čistý zisk z podnikání} / \text{vlastní kapitál společnosti} \quad (3)$$

Tímto ukazatelem lze zjistit výnosnost kapitálu, který vložili vlastníci do podniku. (Pavelková a Knápková, 2009, s. 24)

3.1.2 Analýza zadluženosti a vztahu majetkové a finanční struktury

Tyto ukazatele poskytují informace o výši rizika, které podnik podstupuje při současném rozdělení vlastního a cizího kapitálu. Kromě informací o riziku poskytuje analýza zadluženosti i informace o zdrojích, které jsou použity pro financování podnikových aktiv a o jejich výši, další informace jsou uvedeny na webové adrese www.managementmania.com. Vysoké úvěrové zatížení ještě nemusí být pro podnik negativní, pokud firma dosahuje vyšší rentability, může si dovolit i vyšší míru zadlužení. Nejdůležitějším ukazatelem v této skupině je celková zadluženost.

$$\text{Celková zadluženost} = \text{cizí kapitál} / \text{celková aktiva podniku} \quad (4)$$

Za žádoucí stav se považují hodnoty v rozmezí 30 a 60%. (Pavelková a Knápková, 2009, s. 28) Tímto výpočtem zjistíme do jaké míry jsou kryta aktiva cizími zdroji, pokud podnik dosahuje vyšších hodnot je pro své věřitele považován za rizikovější. (Jadviščák, 2011)

Důležitý je i vztah mezi majetkovou a finanční strukturou podniku. Díky tomu lze snadno zjistit, zda je daný podnik podkapitalizovaný nebo překapitalizovaný a vypočítá se pomocí krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji. (Pavelková a Knápková, 2009, s. 30)

$$\text{Krytí DM dlouh. zdroji} = \text{vlastní kapitál} + \text{dlouhodobé cizí zdroje} / \text{dlouhodobý majetek} \quad (5)$$

3.1.3 Analýza likvidity

Mezi další poměrové ukazatele patří analýza likvidity a díky ní lze snadno zjistit zda je daný podnik schopný dostát svých krátkodobým závazkům, pokud se vyskytnou nějaké neočekávané události. (Zikmund, 2010a) V tomto případě se dává do poměru

to, čím je možné platit s tím, co je nutné zaplatit. Jednotlivé druhy se od sebe liší tím, jakou míru jistoty požadujeme. Tato míra se odvíjí od doby, která je nutná k přeměně oběžných aktiv na peníze. (Pavelková a Knápková, 2009, s. 31)

$$\text{Běžná likvidita} = \text{oběžný majetek} / \text{krátkodobé cizí zdroje} \quad (6)$$

$$\text{Pohotová likvidita} = \text{peněžní prostředky} + \text{pohledávky} / \text{krátkodobé cizí zdroje} \quad (7)$$

$$\text{Okamžitá likvidita} = \text{krátkodobý finanční majetek} / \text{krátkodobé cizí zdroje} \quad (8)$$

Vypočítané hodnoty udávají počet, kolikrát je podnik schopný uhradit své závazky v případě, že přemění daný oběžný majetek na peníze. (Zikmund, 2010a)

3.1.4 Analýza aktivity

Poslední zmíněnou skupinou poměrových ukazatelů je řízení aktiv, díky kterému lze zjistit, zda je podnik schopen využívat vložené prostředky. Tyto ukazatele mají podobu buď obratu, který určuje využití dané položky za rok nebo doby obratu, díky které se zjistí počet dní, za které se daná položka obrátí. (Pavelková a Knápková, 2009, s. 33 a 34)

$$\text{Obrat aktiv} = \text{tržby} / \text{celková aktiva} \quad (9)$$

$$\text{Doba obratu zásob} = (\text{průměrný stav zásob} / \text{celkové tržby}) \times 360 \quad (10)$$

$$\text{Doba obratu pohledávek} = (\text{průměrný stav pohledávek} / \text{celkové tržby}) \times 360 \quad (11)$$

$$\text{Doba obratu závazků} = (\text{krátkodobé závazky} / \text{celkové tržby}) \times 360 \quad (12)$$

3.2 Finanční analýza absolutními ukazateli

Jedná se především o vertikální a horizontální analýzu, která vychází ze základních účetních výkazů firmy. Tato analýza se považuje za určitý základ celkové finanční analýzy podniku. Díky ní snadno odhalíme problémové oblasti, na které se pak můžeme podrobněji zaměřit. U horizontální analýzy lze snadno zjistit vývoj veličin v čase a také je díky ní možné srovnat minulé a běžné účetní období. Z horizontální i vertikální analýzy lze zjistit absolutní hodnoty nebo hodnoty v procentech, další informace jsou dostupné na webové adrese www.businessinfo.cz.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SPOLEČNOSTI XY, S. R. O. A ÚPRAVY NUTNÉ PRO JEJÍ PŘEVOD NA VÝKAZY PODLE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY

Tato kapitola se bude věnovat převážně převodu účetní závěrky u společnosti XY, s. r. o. V úvodu kapitoly bude tato společnost představena a bude charakterizováno i odvětví, do kterého tato společnost spadá. Dále bude provedena analýza rozvahy – majetkové i finanční struktury. Na základě prostudování rozvahy budou provedeny úpravy nutné pro její převod. Stejný postup bude aplikován i u výkazu zisky a ztráty. Posledním bodem této kapitoly bude výpočet odložené daně, která vznikne při úpravách účetní závěrky.

4.1 Představení společnosti

Společnost XY, s. r. o. je rodinnou firmou, která vznikla v roce 1992. Pro výrobu i obchod využívá firma získané zahraniční zkušenosti a dovednosti. Své výrobky prezentují ve svých prodejnách, což umožňuje zákazníkům lepší orientaci při jejich výběru.

Produkty této společnosti dnes patří k jedněm z nejvyhledávanějších v mnoha zemích Evropy a to právě díky společné vizi, zkušenostem nabytých na zahraničních trzích a hlavně díky odhodlání společnosti poskytovat výrobky nejvyšší kvality. Tento fakt dokazuje i skutečnosti, že je tato firma opětovně držitelem systému řízení jakosti ISO 9001.

V současné době má tato firma šedesát prestižních prodejen a každá tato prodejna je vybavena nejlepším počítačovým programem, díky kterému může firma lépe uspokojit potřeby svých zákazníků. Výrobky této společnosti jsou doplněny nejmodernější technikou od renomovaných světových značek, mezi které patří například Bosh nebo Miele.

Odběratelé

Firma se zaměřuje na prodej svých výrobků konečným spotřebitelům. Jejich výrobky se v současné době neprodávají jen v České republice. Působnost této firmy se postupem času rozšířila i do jiných zemích, mezi které patří například Norsko, Slovensko, Maďarsko, Lotyšsko, Nizozemsko a další.

Politika QMS a EMS

Tuto politiku vytvořilo vedení společnosti z důvodu stanovení základních pravidel a hodnot, které se orientují na uspokojování zákazníků a také z důvodu zlepšení stávajícího systému managementu jakosti. Firma se snaží o snižování nákladů, které by ovšem nemělo vliv na kvalitu jejich výrobků. Díky environmentální politice se firma zaměřuje na používání technologií, které jsou šetrné k životnímu prostředí a také preferuje efektivní a ekologické řešení.

Vývoj počtu zaměstnanců

Společnosti XY, s. r. o. se podle počtu zaměstnanců řadí mezi střední podniky. V následující tabulce je uveden průměrný přepočtený počet pracovníků v jednotlivých letech a to od roku 2005 po současnost. Tento podnik má 3 stálé řídicí pracovníky, zbylou část tvoří technickohospodářští pracovníci a pracovníci výroby. Převážná většina pracovníků je zaměstnána ve výrobě.

Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY, s. r. o. (vlastní zpracování)

	2010	2009	2008	2007	2006	2005
Počet zaměstnanců	122	123	124	137	116	118

Charakteristika odvětví

Podnik patří do odvětví, který se zabývá výrobou nábytku. K ní se jako hlavní surovina pro výrobu používá již upravené dříví nebo dřevařské výrobky. Toto odvětví charakterizuje vysoká materiálová náročnost – materiál představuje až 80% všech nákladů. Pokud podniky používají nové techniky a technologie a také respektují legislativu, neobsahují jejich výrobky prakticky žádné nebezpečné nebo škodlivé látky, které by ohrožovaly obyvatelstvo nebo životní prostředí. Jak jsem již zmínila, náš podnik aplikuje politiku EMS a snaží se neohrožovat životní prostředí ani obyvatele. Výrobu nábytku lze v souladu s odvětvovou klasifikací ekonomických činností zařadit jako CZ-NACE 31 Výroba nábytku, ve kterém je výroba nábytku jediným oborem. Více informací o odvětví je dostupných na webové adrese www.businessinfo.cz.

Zdroje informací

Účetní jednotka sestavuje svou účetní závěrku podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a také v souladu s vyhláškami Ministerstva financí České republiky, ve kterých jsou uvedeny jednotlivé postupy účtování a také obsah účetní závěrky. Společnost XY, s. r. o. sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, protože jejich účetní závěrka podléhá ověření auditorem. V současné době tato účetní jednotka nemá povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Z důvodu měnící se legislativy v oblasti účetnictví, která se čím dál více přibližuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví se společností rozhodla provést první převod své účetní závěrky do souladu s IFRS for SMEs.

Pro tuto diplomovou práci bude jako hlavní zdroj informací pro převod účetní závěrky v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky použita účetní závěrka společnosti XY, s. r. o. za rok 2010, která obsahuje: rozvahu v plném rozsahu, výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a přílohu k účetní závěrce této společnosti.

Dále budou použity interní informace získané z rozhovorů s pracovníky zejména z ekonomického oddělení podniku, informace z vnitropodnikových směrnic, z hlavní knihy a z webových stránek společnosti.

4.2 Transformace rozvahy – aktiva

V následující části bude proveden převod rozvahy společnosti XY, s. r. o. Rozvaha je důležitou součástí účetní závěrky, protože poskytuje přehledné informace o majetkové struktuře účetní jednotky a zdrojích jeho krytí. Převod jednotlivých položek rozvahy bude proveden na skutečných hodnotách společnosti. Zdrojem informací pro převod rozvahy je již zmíněná rozvaha společnosti XY, s. r. o. Z důvodu jejího zpřehlednění budou nulové položky z rozvahy vyřazeny.

Účetnictví podniku zpracovává interní zaměstnanec a kontrolu provádí nezávislý externí auditor. Společnost také spolupracuje s externím daňovým poradcem. Účetní závěrka společnosti XY, s. r. o. je v souladu s českými účetními předpisy a podle výroku auditora podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření., což mu umožnilo vydat výrok bez výhrad. V souvislosti s ověřením účetní závěrky byla

prověřena i zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, u které také nebyly zjištěny žádné významné věcné nesprávnosti.

Majetková struktura rozvahy poskytuje informace o majetku dané společnosti. Aktiva se v rozvaze člení podle jejich likvidnosti. Nejméně likvidní položky jsou ve struktuře aktiv na začátku, jedná se dlouhodobý majetek, který má nejdelší dobu, za kterou je možné jej přeměnit na peníze. Více likvidní jsou oběžná aktiva, z nichž nejkratší likvidnost mají samotné peníze a účty v bankách.

U výrobních podniků je typické, že větší část představuje oběžný majetek. Společnosti XY, s. r. o. ovšem vyrábí své výrobky ve většině případů na zakázku, aby jí nezůstávaly výrobky na skladě. Také materiál potřebný pro výrobu se objednává v množství, které je potřebné pro výrobu v krátkém časovém horizontu. Na druhou stranu společnost vlastní převážnou většinu budov a strojů, které potřebuje pro svou výrobu a prodej. Pronájem tedy využívá minimálně a proto velkou část rozvahy tvoří právě dlouhodobý hmotný majetek.

4.2.1 Pohledávky za upsaný základní kapitál

Pohledávky za upsaný základní kapitál nejsou v rozvaze účetní jednotky vykázány, protože základní kapitál společnosti je již ze 100% splacen.

4.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Podnik má ve svých aktivech tři druhy dlouhodobého nehmotného majetku. První položkou tohoto majetku je software, který účetní jednotka používá pro vedení účetnictví a pro skladovou evidenci. Součástí softwaru je i počítačový program, který účetní jednotka využívá, při zpracovávání jednotlivých zakázek. Tyto programy jsou nainstalovány v podnikových počítačích a účetní jednotka je využívá při svém provozu. Druhou položkou je jiný dlouhodobý nehmotný majetek, ve kterém jsou zařazeny licence, filmová produkce k projektu a podobně. Poslední položkou je nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, který je již ve fázi vývoje. Majetek, který účetní jednotka vykazuje splňuje definici aktiva podle IFRS for SMEs, proto bude tento majetek součástí výkazu o finanční situaci.

Do dlouhodobého nehmotného majetku účetní jednotka zařazuje majetek jehož pořizovací cena je vyšší než Kč 60.000,--. Majetek s nižší pořizovací cenou je účtován do nákladů příslušného účetního období. V souvislosti s touto skutečností je nutné prověřit zda ve sledovaném účetním období nebylo účtováno o drobném nehmotném majetku.

Při prostudování výkazů společnosti bylo zjištěno, že účetní jednotka o tomto majetku účtovala. Tento majetek nespĺňoval finanční hranici, takže nemohl být zařazen do dlouhodobého nehmotného majetku, a proto byl účtován do nákladů příslušného účetního období. Jedná se ovšem o počítačové programy, které účetní jednotka využívá při svém provozu. Celková hodnota těchto programů je Kč 44.000,--. Tato částka sice není příliš vysoká, ale i přes to se podle IFRS for SMEs musí tento majetek zařadit do dlouhodobého nehmotného majetku. Musí tak být učiněno zejména z důvodu, že účetní jednotka bude tyto programy využívat déle než jedno účetní období a také jí z těchto programů plynou užitky. Na tyto programy byla stanovena životnost 5 let a po tuto dobu se budou také odepisovat. Do užívání byl tento majetek zařazen k 01.01.2010 a předpokládá se u něho nulová zbytková hodnota.

Tabulka 2 Korekce týkající se dlouhodobého nehmotného majetku (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativ a netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	AKTIVA CELKEM	577 817		44	9		577 852
A.	Pohledávky za upsaný ZK	0					0
B.	DM	446 886		44	9		446 921
B. I.	DNM	5 524		44	9		5 559
	software	1 957	1	44	9	2	1 992
	jiný DNM	92					92
	nedokončený DNM	2 666					2 666
	poskytnuté zálohy na DNM	809					809
B. II.	DHM	441 362					441 362
C	OA	130 257					130 257
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	674					674
.....
	VH běžného účetního období	7 456	2	9	44	1	7 491
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

V souvislosti s touto úpravou byl převeden drobný nehmotný majetek do dlouhodobého nehmotného majetku a také bude pro tento majetek vytvořen odpis, konkrétní změny zobrazuje *Tabulka 2*. Další změny, které souvisí s touto úpravou budou zobrazeny v části o transformaci výkazu zisku a ztráty a v části o odložené dani. Drobný nehmotný majetek bude vyřazen z nákladů, bude zaúčtován odpis tohoto majetku a odložený daňový závazek.

4.2.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Mezi dvě největší položky v dlouhodobém hmotném majetku patří stavby a samostatné movité věci a soubory movitých věcí, do kterých spadají stroje, přístroje a zařízení potřebné pro výrobu a také automobily společnosti. Do dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotka zařazuje majetek s pořizovací cenou vyšší než Kč 40.000,--. Majetek v nižší hodnotě se účtuje do spotřeby. U dlouhodobého hmotného majetku je důležité prověřit, zda účetní jednotka v daném účetním období neúčtovala o drobném hmotném majetku a také jestli nemá nějaký majetek pořízený na leasing.

Ve výkazech účetní jednotky se objevilo účtování o drobném hmotném majetku. Tento majetek nepřekročil hranici Kč 40.000,-- a proto nemohl být zařazen do dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze. Tento majetek, stejně jako drobný nehmotný majetek, účtovala účetní jednotka do nákladů příslušného účetního období. Jedná se především o počítače, tiskárny, nábytek a podobné vybavení, které bylo pořízeno do společnosti a také na jednotlivé prodejny. Vzhledem k tomu, že tento majetek bude účetní jednotka využívat déle než jedno účetní období a plynou z něho účetní jednotce ekonomické užitky, musí být tento drobný hmotný majetek zařazen do rozvahy. Celková hodnota drobného hmotného majetku činila k 31. 12. 2010 Kč 3.695.000,-- po zaokrouhlení. Účetní jednotka předpokládá, že tento majetek bude využívat 6 let. Po tuto dobu jej bude také odepisovat a to lineární metodou. Do užívání byl tento majetek zařazen k 01.01.2010 a předpokládá se u něho také nulová zbytková hodnota.

Společnost dále pronajímá dvě ze svých budov třetím stranám. Jedná se o budovu B, která je pronajímána z 75% a o budovu P, která je pronajímána z 85%. V české účetní legislativě se investice do nemovitostí neřeší a přihlíží se k nim stejně jako k jinému dlouhodobému majetku. IFRS for SMEs požaduje, aby byly investice do nemovitostí vykázány v jejich reálné hodnotě. *Tabulka 3* zobrazuje netto hodnotu jednotlivých investic a tržní hodnotu, která byla zjištěna porovnávací metodou.

Tabulka 3 Účetní a tržní hodnota investic do nemovitostí (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	Pořizovací cena	Korekce celkem	Česká legislativa netto	Účetní hodnota (po zrušení odpisů)	Tržní hodnota	Rozdíl
Budova B	69 038	9 388	59 650	61 095	48 539	-12 556
- administrativní budova	65 392	8 593	56 799	X	X	X
- parkoviště, bazén s fontánkou	3 646	795	2 851	X	X	X
Budova P	291 719	8 869	282 850	288 743	303 610	+14 867
Celkem	360 757	18 257	342 500	349 838	352 149	+2 311

Společnost má dále uzavřenu jednu leasingovou smlouvu na automobil, který ve sledovaném účetním období využívala. Po splacení veškerých závazků přešlo vlastnické právo k automobilu na společnost XY, s. r. o., jedná se tedy o finanční leasing. IFRS for SMEs požaduje, aby byl majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu zařazen do majetku účetní jednotky. A to i přes to, že tento leasing je k datum sestavení účetní závěrky již splacen. Automobil totiž není plně odepsán a proto musí být zachycen v majetku účetní jednotky v jeho zůstatkové ceně. V českém účetnictví se tento majetek do rozvahy nezařazuje a dochází tak k velké změně.

Základní informace týkající se předmětu leasingu:

majetek:	osobní automobil
značka:	Peugeot 207 1,4
datum uzavření smlouvy:	19. 12. 2006
datum ukončení smlouvy:	05. 01. 2010
počet měsíců:	36
akontace:	Kč 64.000,--
pravidelná roční splátka:	Kč 99.627,--
tržní cena:	Kč 324.000,--
celkové pojištění:	Kč 66.000,-- tj. Kč 22.000,-- ročně
pravidelná roční platba	Kč 121.627,--

Roční úroková sazba použitá pro přepočítání splátkového kalendáře a výpočet úroků z finančního leasingu byla stanovena jako přírůstková úroková míra ve výši 12%. *Tabulka 4* zobrazuje přehled ročních plateb předmětu leasingu po jeho přepočtu dle požadavků Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

Tabulka 4 Roční přehled plateb předmětu leasingu (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 262 – 280)

Rok	Platba	Výše pojistného	Leasingová splátka	SH splátky	Snížení závazku	Úrok	Závazek ke konci období
2006	64 000	0	64 000	64 000	64 000	0	239 288
2007	121 627	22 000	99 627	88 953	70 912	28 715	168 376
2008	121 627	22 000	99 627	79 422	79 422	20 205	88 954
2009	121 627	22 000	99 627	70 913	88 954	10 675	0
celkem	428 881	66 000	362 881	303 288	303 288	59 595	X

Majetek pořízený prostřednictvím leasingu se podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky musí zařadit v nižší částce z reálné hodnoty a současné hodnoty leasingových splátek. Položka dlouhodobých aktiv se tedy zvýší o Kč 303.000,--. Automobil je zařazen do druhé odpisové skupiny a jeho doba odepisování je 5 let.

Tabulka 5 Výpočet ročních odpisů automobilu (vlastní zpracování)

Rok	Odpis	Součet opravek	Zůstatková hodnota
2007	33 330	33 330	269 670
2008	67 418	100 748	202 252
2009	67 418	168 166	134 834
2010	67 418	235 584	67 416
2011	67 416	324 000	0

Tabulka 6 Korekce týkající se dlouhodobého hmotného majetku (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativ a netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	AKTIVA CELKEM	577 817		26 203	13 408		590 612
A.	Pohledávky za upsaný ZK	0					0
B.	DM	446 886		26 203	13 408		459 681
B. I.	DNM	5 524					5 524
B. II.	DHM	441 362		26 203	13 408		454 157
	pozemky	33 467					33 467
	stavby	400 626		22 205	12 556		410 275
	- budova B	59 650	3	1 445	12 556	3	48 539
	- budova P	282 850	3	20 760			303 610
	SMV	5 918		3 998	852		9 064
	- stroje, přístroje, zařízení	5 918					5 918
	- drobný HM	0	1	3 695	616	2	3 079
	- automobil (leasing)	0	4	303	236	5	67
	nedokončený DHM	1 351					1 351
C	OA	130 257					130 257
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	674					674
.....
	VH běžného účetního období	7 456	2	616	3 695	1	10 535
	Fond z přecenění dlouhodobého majetku	0			14 867	3	14 867
	VH běžného účetního období	7 456	3	12 556	7 338	3	2 238
	Nerozdělený zisk minulých let	372 490	5	169	303	4	372 624
	VH běžného účetního období	7 456	5	67			7 389
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

Tabulka 6 zobrazuje korekci, která se týká dlouhodobého hmotného majetku. V případě první úpravy byl přerazen drobný hmotný majetek z nákladů do dlouhodobého hmotného majetku. Také bude vytvořen roční odpis k tomuto majetku, který se projeví ve formě oprávek a to pod změnou číslo dvě.

Další změny, které souvisí s touto úpravou budou zobrazeny v části o transformaci výsledovky a v části o odložené dani. Bude vyloučena hodnota tohoto majetku z nákladů a bude zaúčtován daný odpis tohoto majetku a odložený daňový závazek.

Pokud budeme o budovách B a P uvažovat jako o investicích, bude nutné zrušit jejich odpisy za rok 2010. Odpis budovy B byl v roce 2010 v částce Kč 1.445.000,-- a budovy P Kč 5.893.000,--. V souvislosti s tím se zruší i oprávky za toto období a získáme tak účetní hodnotu, kterou budeme porovnávat s tržní hodnotou nemovitostí. Účetní a tržní hodnoty těchto nemovitostí znázorňuje *Tabulka 3*. Při porovnání těchto hodnot zjistíme, že je nutné snížit hodnotu budovy B o Kč 12.556.000,-- a také zvýšit hodnotu budovy P o Kč 14.867.000,--. Investice do nemovitostí budou tvořit ve výkazech podle IFRS for SMEs samostatnou položku a také bude vytvořen fond z přecenění, do kterého je zahrnut zvýšení reálné hodnoty budovy P.

Další změny související s touto úpravou budou provedeny v části o transformaci výsledovky a také v části o odložené dani. Bude vyloučen odpis těchto nemovitostí z nákladů a zaúčtovány náklady z přecenění nemovitosti B. V části o odložené dani bude vypočtena výše této daně.

Čtvrtá změna zobrazuje zařazení automobilu pořízeného prostřednictvím leasingu do majetku. Z důvodu zachycení bilanční rovnováhy se v souvislosti se zařazením automobilu do majetku upraví nerozdělený zisk minulých let. Automobil již měl být odepisován, proto se jeho hodnota upraví o odpisy z minulých let. Tyto odpisy se projeví i v úpravě částky nerozděleného zisku minulých let. Část odpisů připadající pro rok 2010 bude zaúčtována do nákladů tohoto období.

Další změny související s touto úpravou budou provedeny v části o transformaci výsledovky a v části o odložené dani. V části o transformaci výsledovky bude zaúčtován roční odpis automobilu.

4.2.4 Dlouhodobý finanční majetek

Účetní jednotka nemá ve své evidenci žádné cenné papíry, podíly nebo jiný dlouhodobý finanční majetek. Z toho důvodu se v této oblasti nebudou provádět žádné změny.

4.2.5 Zásoby

V zásobách společnost XY, s. r. o. eviduje materiál potřebný pro výrobu, hotové výrobky a zboží, které je také součástí výrobků, které společnost prodává. Zásoby společnosti jsou určeny k prodeji, jedná se o aktiva, která se týkají výrobního procesu a také budou tyto zásoby při tomto procesu spotřebovány. Tyto položky tedy splňují definici zásob podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky a proto budou vykázány ve výkazu o finanční pozici účetní jednotky. U zásob bude nutné prověřit, zda v nich nejsou obsaženy náhradní díly, které by měly dlouhodobou povahu. Ty by musely být odúčtovány a zařazeny do dlouhodobého majetku. Dále bude nutné prověřit zda nedošlo ke snížení hodnoty zásob.

Účetní jednotka oceňuje pořizované zásoby předem stanovenými pevnými cenami a rozdíly mezi skutečnou a plánovanou pořizovací cenou definuje jako cenové rozdíly. Jedná se tedy o metodu standardních nákladů. Vlastní výrobky společnosti se oceňují skutečnými vlastními náklady, které zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, které zahrnují příslušnou část výrobní režie. Tato metoda ocenění je v souladu s IFRS for SMEs a proto se zde nebudou provádět žádné úpravy. Jako doplňující informaci bych uvedla, že účetní jednotka účtuje zásoby způsobem A. Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky nerozeznává účtování způsobem A nebo B. Účetní metody i způsob ocenění používaný účetní jednotkou ovšem odpovídá požadavkům IFRS for SMEs, a proto nebudou v této souvislosti provedeny žádné změny.

Společnost se snaží pořizovat zásoby v množství potřebném pro výrobu, aby jí nevznikaly nadbytečné dlouhodobé zásoby. Z toho důvodu se nedá uvažovat o testování zásob na snížení jejich hodnoty. Proto je důležité uvést, že v analyzovaném účetním období nedošlo ke ztrátě, které vyplývá ze snížení hodnoty některé položky zásob, nebyly tedy tvořeny žádné opravné položky k zásobám. V analyzovaném účetním období bylo při inventarizaci zjištěno nezaviněné manko ve výši Kč 12.000,-- po zaokrouhlení. Jedná se o trvalé snížení hodnoty, proto tato částka zůstane bez úpravy, protože trvalé snížení hodnoty se i v IFRS for SMEs účtuje do nákladů.

Při analýze účetních výkazů také nebylo zjištěno, že by v zásobách byly obsaženy náhradní díly dlouhodobé povahy. Proto ani v tomto případě nebude u zásob provedena žádná změna. Výše uvedené skutečnosti týkající se položek zásob zobrazuje *Tabulka 7*.

Tabulka 7 Korekce týkající se zásob (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s.185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativ a netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	AKTIVA CELKEM	577 817					577 817
A.	Pohledávky za upsaný ZK	0					0
B.	DM	446 886					446 886
C	OA	130 257					130 257
C. I.	ZÁSoby	90 423					90 423
	materiál	43 833					43 833
	výrobky	2 335					2 335
	zboží	44 255					44 255
C. II.	DLOUHODOBÉ POHLEDÁVKY	200					200
C. III.	KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY	19 122					19 122
C. IV.	KRÁTKODOBÝ FM	20 512					20 512
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	674					674

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.2.6 Dlouhodobé pohledávky

Při analýze rozvahy bylo zjištěno, že účetní jednotka má ve své evidenci dlouhodobou pohledávku. Ta sice nelze zařadit mezi významné položky, ovšem podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky by měla být při transformaci diskontována, aby se zohlednil faktor času. Dlouhodobá pohledávky společnosti je z obchodních vztahů, jedná se tedy o pohledávku za odběrateli a její výše je po zaokrouhlení Kč 200.000,--. Ve své evidenci ji má účetní jednotka od roku 2009 a její splatnost je tři roky. Tržní úroková míra použitá při diskontování je stanovena na úrovni 2,5%.

Současná hodnota dlouhodobé pohledávky v roce 2009:

$$\text{současná hodnota} = 200.000 / (1 + 0,025)^3 = 185.720,--$$

Současná hodnota dlouhodobé pohledávky je v roce 2009 Kč 186.000,-- po zaokrouhlení, propočet jednotlivých úroků a amortizace diskontu zobrazuje následující Tabulka 8.

Tabulka 8 Propočet úroků a amortizace diskontu (vlastní zpracování)

Období	Čistá hodnota pohledávky	Úrok 2,5%	Amortizace diskontu	Navýšená hodnota pohledávky
2009	186 000	5 000	5 000	191 000
2010	191 000	5 000	5 000	196 000
2011	196 000	4 000	4 000	200 000
Celkem	X	14 000	14 000	X

K 31. 12. 2010 je tedy hodnota pohledávky Kč 196.000,--, bude tedy nutné snížit hodnotu dlouhodobé pohledávky o Kč 4.000,--. Tuto úpravu zobrazuje *Tabulka 9*. Další změny související s touto úpravou budou provedeny v části o transformaci výsledovky a v části o odložené dani. Budou zaúčtovány ostatní náklady ve výši rozdílu hodnoty pohledávky a také výnosový úrok za dané účetní období ve výši Kč 5.000,--.

Tabulka 9 Korekce týkající se dlouhodobých pohledávek (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	AKTIVA CELKEM	577 817		5	9		577 813
A.	Pohledávky za upsaný ZK	0					0
B.	DM	446 886					446 886
C	OA	130 257		5	9		130 253
C. I.	ZÁSOBY	90 423					90 423
C. II.	DLOUHODOBÉ POHLEDÁVKY	200		5	9		196
	pohledávky z obchodních vztahů	200	2	5	9	1	196
C. III.	KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY	19 122					19 122
C. IV.	KRÁTKODOBÝ FM	20 512					20 512
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	674					674
.....
	VH běžného účetního období	7 456	1	9	5	2	
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.2.7 Krátkodobé pohledávky

Tyto pohledávky jsou v podniku tvořeny pohledávkami z obchodních vztahů, krátkodobými poskytnutými zálohami, daňovými pohledávkami, jinými pohledávkami a dohadnými účty aktivními, které jsou tvořeny pohledávkami, u kterých není ke konci účetního období známa jejich částka. Nejvýznamnější položkou v krátkodobých pohledávkách jsou položky z obchodních vztahů, které vznikají při prodeji zboží zákazníkům. Daňové pohledávky jsou tvořeny zálohami na daň z příjmu a položku dohodných účtů aktivních tvoří nevyfakturované zboží. Jedná se o pohledávky, které budou s největší pravděpodobností vyinkasovány v následujícím účetním období.

Všechny tyto pohledávky jsou se splatností do jednoho roku a jsou v souladu s podmínkami požadovanými Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, proto budou uznány v plné výši.

Účetní jednotka si je vědoma problému spojeného s vymahatelností pohledávek a zabývá se proto pohledávkami po lhůtě splatnosti. V analyzovaném účetním období byly na základě inventarizace vytvořeny zákonné opravné položky k pohledávkám v celkové výši Kč 1.245.000,--. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka se touto problematikou zabývá a opravné položky byly vytvořeny, nebude se v této části provádět žádná úprava.

U krátkodobých pohledávek je důležité zmínit problematiku časového rozlišení. To tvoří podle české účetní legislativy samostatnou položku v účetním výkazu, ovšem podle IFRS je tato položka součástí krátkodobých pohledávek. Krátkodobé pohledávky bude proto nutné o časové rozlišení navýšit. U časového rozlišení vzniká ještě jedna odlišnost od české účetní legislativy. Pokud jsou v nákladech příštího období zahrnuty výdaje na reklamu, je nutné je z aktiv vyloučit, protože se podle IFRS nepovažují za aktivum. Při analýze účetních výkazů bylo zjištěno, že náklady příštího období obsahují náklady na energie a také výdaje na reklamu. U krátkodobých pohledávek se bude provádět ještě jeden přesun. Dohadné účty aktivní bude nutné přefadit do pohledávek z obchodních vztahů.

Tabulka 10 Korekce týkající se krátkodobých pohledávek (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativ a netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	AKTIVA CELKEM	577 817		460	674		577 603
A.	Pohledávky za upsaný ZK	0					0
B.	DM	446 886					446 886
C	OA	130 257		460			130 717
C. I.	ZÁSOBY	90 423					90 423
C. II.	DLOUH. POHLEDÁVKY	200					200
C. III.	KRÁTK. POHLEDÁVKY	19 122		460			19 582
	pohledávky z obchodních vztahů	14 298	3	1 279			15 577
	stát – daňové pohledávky	2 596					2 596
	krátkodobé poskytnuté zálohy	487					487
	dohadné účty aktivní	1 279			1 279	3	0
	jiné pohledávky	462	2	460			922
C. IV.	KRÁTKODOBÝ FM	20 512					20 512
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	674			674		0
	náklady příštích období	664			664		0
	- energie	450			450	2	0
	- reklama	214			214	1	0
	příjmy příštích období	10			10	2	0
.....
	VH běžného účetního období	7 456	1	214			7 242
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

Tabulka 10 zobrazuje úpravy provedené u krátkodobých pohledávek. Do nich bylo převedeno aktivní časové rozlišení, do kterého ovšem nebyly zahrnuty výdaje na reklamu. Výdaje na reklamu budou zaúčtovány do nákladů běžného účetního období. Změna se tedy projeví ve výkonové spotřebě a v konečném důsledku se sníží výsledek hospodaření běžného účetního období. Druhou změnou, která se prováděla v položce krátkodobých pohledávek, je převedení dohadných účtů aktivních do pohledávek z obchodních vztahů. Další úpravy zde nebudou provedeny.

4.2.8 Krátkodobý finanční majetek

Nejlikvidnější částí majetku je právě krátkodobý finanční majetek. Ten tvoří v podniku peníze v hotovosti a také peníze na bankovních účtech. Krátkodobý finanční majetek bude uznán v plné výši, takže v této oblasti nebudou provedeny žádné změny. Tuto skutečnost zobrazuje i *Tabulka 11*.

Tabulka 11 Korekce týkající se krátkodobého finančního majetku (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativ a netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	AKTIVA CELKEM	577 817					577 817
A.	Pohledávky za upsaný ZK	0					0
B.	DM	446 886					446 886
C	OA	130 257					130 257
C. I.	ZÁSoby	90 423					90 423
C. II.	DLOUHODOBÉ POHLEDÁVKY	200					200
C. III.	KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY	19 122					19 122
C. IV.	KRÁTKODOBÝ FM	20 512					20 512
	peníze	337					337
	účty v bankách	20 175					20 175
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	674					674

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.2.9 Časové rozlišení

Časové rozlišení je v podniku tvořeno náklady příštího období a také příjmy příštího období. Jejich celková výše po zaokrouhlení na celé tisíce je Kč 674.000,--. Jak již bylo řečeno v IFRS for SMEs je jiný pohled na aktivní časové rozlišení, je zachyceno jako krátkodobá nebo dlouhodobá pohledávka. V tomto případě se jedná o krátkodobé pohledávky, proto tam bylo časové rozlišení již zařazeno. Část, které tvořila náklady na reklamu nebyla uznána jako krátkodobé aktivum.

4.3 Transformace rozvahy – pasiva

Finanční struktura rozvahy představuje zdroje krytí majetku pořízeného účetní jednotkou. Jednotlivé položky pasiv jsou v rozvaze uspořádány podle časového hlediska a člení se vlastní kapitál a cizí zdroje. Vlastní kapitál představuje trvalé zdroje pro financování společnosti, proto je v rozvaze uveden před cizím kapitálem, který představuje pouze dočasné zdroje financování.

V následující části bude provedena analýza jednotlivých položek pasivní části rozvahy a budou provedeny úpravy nutné k převodu účetních výkazů na účetní výkazy sestavené v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

4.3.1 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál tvoří ve společnosti XY, s. r. o. samozřejmě základní kapitál, který je již ze 100% splacen. Jeho hodnota je Kč 100.000,--, což nespĺňuje současnou minimální podmínku pro výši základního kapitálu u tohoto typu společnosti. Minimální výše základního kapitálu je v současné době Kč 200.000,--.

Další část vlastního kapitálu tvoří zákonný rezervní fond, statutární a ostatní fondy. Největší položku vlastního kapitálu představuje nerozdělený zisk minulých let a samozřejmě v něm nechybí ani výsledek hospodaření běžného účetního období.

Výsledek hospodaření běžného účetního období a nerozdělený zisk minulých let se upraví o položky, které měly na ně vliv. Všechny ostatní položky jsou v souladu s požadavky IFRS for SMEs, proto u nich nebudou provedeny žádné změny. Výsledek hospodaření běžného účetního období se bude upravovat v části o transformaci výkazu zisku a ztráty.

Tabulka 12 zobrazuje úpravy, které byly provedeny u položky nerozdělený zisk minulých let. Na tuto položku měl největší vliv finanční leasing, pomocí kterého se pořizoval osobní automobil. Při zařazení tohoto automobilu do majetku účetní jednotky se nerozdělený zisk minulých let zvýšil. Jelikož měl být tento automobil již tři roky odepisován, je nutné tuto položku o odpisy minulých let snížit. V konečném důsledku se ovšem položka nerozděleného zisku zvýšila.

Ve vlastním kapitálu došlo ještě k jedné úpravě. V souvislosti s přeceněním nemovitostí na jejich reálnou hodnotu byl vytvořen fond z přecenění dlouhodobého majetku. Do něho bylo zahrnuto zvýšení hodnoty nemovitosti P.

Tabulka 12 Korekce týkající se vlastního kapitálu (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	MD	D	#	IFRS netto
	PASIVA CELKEM	577 817		169	15 170		592 818
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	381 402		169	15 170		396 403
A. I.	ZÁKLADNÍ KAPITÁL	100					100
	Základní kapitál	100					100
A. III.	RF, NEDĚLITELNÝ FOND A OSTATNÍ FONDY ZE ZISKU	1 356					1 356
	Zákonný RF / Nedělitelný fond	20					20
	Statutární a ostatní fondy	1 336					1 336
A. IV.	VH MINULÝCH LET	372 490		169	303		372 624
	Nerozdělený zisk minulých let	372 490		169	303		372 624
	- Zařazení aktiva z leasingu	0			303	1	303
	- odpisy automobilu z minulých let	0	2	169			- 169
A. V.	VH BĚŽNÉHO ÚČETNÍHO OBDOBÍ	7 456					7 456
	FOND Z PŘECENĚNÍ DM	0			14 867	3	14 867
.....
	Leasing (automobil)	0	1	303	169	2	134
	Budova P	282 850	3	14 867			297 717
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.3.2 Rezervy

Společnost nemá ve své evidenci žádnou rezervu, protože v současné době nemá důvody pro její vytvoření. Z toho důvodu nebudou u této položky provedeny žádné úpravy.

4.3.3 Dlouhodobé závazky

Účetní jednotka vykazuje i závazky se splatností delší než jeden rok. Jedná se o závazky z obchodních vztahů, jejichž hodnota je Kč 6.190.000,-- a také jsou v evidenci jiné závazky, jejichž nominální hodnota je Kč 768.000,--. U těchto závazků musí být také zohledněn faktor času, stejně jako tomu bylo u dlouhodobých pohledávek. Z toho důvodu

budou závazky převedeny na současnou hodnotu. Při výpočtu bude použita stejná úroková míra, tedy 2,5%. Závazky z obchodních vztahů má účetní jednotka ve své evidenci od roku 2009 a jejich splatnosti je 4 roky. Jiné závazky jsou vykazovány v roce 2010 a jejich splatnosti se předpokládá za 2 roky.

Současná hodnota dlouhodobých závazků z obchodních vztahů:

$$\text{současná hodnota} = 6.190.000 / (1 + 0,025)^4 = 5.607.835,--$$

Současná hodnota dlouhodobých závazků z obchodních vztahů je v roce 2009 Kč 5.608.000,-- po zaokrouhlení, propočet jednotlivých úroků a amortizace diskontu zobrazuje následující *Tabulka 13*.

Tabulka 13 Propočet úroků a amortizace diskontu (vlastní zpracování)

Období	Čistá hodnota závazku z obchodních vztahů	Úrok 2,5%	Amortizace diskontu	Navýšená hodnota pohledávky
2009	5 608 000	140 000	140 000	5 748 000
2010	5 748 000	144 000	144 000	5 892 000
2011	5 892 000	147 000	147 000	6 039 000
2012	6 039 000	151 000	151 000	6 190 000
Celkem	X	582 000	582 000	X

Hodnota závazku k 31. 12. 2010 je stanovena na Kč 5.892.000 a do nákladů bude zahrnut rozdíl v částce Kč 144.000,--. U položky dlouhodobých závazků dojde ke snížení jejich hodnoty v rozvaze o Kč 298.000,--. Tuto změnu zobrazuje *Tabulka 15*.

Současná hodnota jiných závazků:

$$\text{současná hodnota} = 768.000 / (1 + 0,025)^2 = 730.994,--$$

Současná hodnota jiných závazků je tedy ve výši Kč 731.000,-- po zaokrouhlení, propočet úroků a amortizaci diskontu zobrazuje *Tabulka 14*.

Tabulka 14 Propočet úroků a amortizace diskontu (vlastní zpracování)

Období	Čistá hodnota jiných závazků	Úrok 2,5%	Amortizace diskontu	Navýšená hodnota pohledávky
2010	731 000	18 000	18 000	749 000
2011	749 000	19 000	19 000	768 000
Celkem	X	37 000	37 000	X

Hodnota těchto závazků k 31. 12. 2010 je stanovena na Kč 749.000,--, bude tedy zaúčtován úrok do nákladů ve výši Kč 18.000,--. U položky jiných závazků dojde ke snížení jejich hodnoty v rozvaze o Kč 19.000,--, jak zobrazuje *Tabulka 15*.

Tabulka 15 Korekce týkající se dlouhodobých závazků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	PASIVA CELKEM	577 817		479	162		577 500
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	381 402					381 402
B	CIZÍ ZDROJE	195 673		479	162		195 356
B. II.	DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	6 958		479	162		6 641
	Závazky z obchodních vztahů	6 190	1	442	144	4	5 892
	Jiné závazky	768	2	37	18	3	749
B. III.	KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	42 050					42 050
B. IV.	BANKOVNÍ ÚVĚRY A VÝPOMOCI	146 665					146 665
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	742					742
.....
	VH běžného účetního období	7 456	3	18	37	2	7 475
	VH běžného účetního období	7 456	4	144	442	1	7 754
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

Další změny související s těmito úpravami budou zobrazeny v části o transformaci výsledovky. I u dlouhodobých závazků se bude řešit problematika odložené daně, její výše bude vypočtena v části o odložené dani.

4.3.4 Krátkodobé závazky

Další položkou cizích zdrojů jsou krátkodobé závazky. Ty jsou ve společnosti tvořeny závazky z obchodních vztahů, závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení. Společnosti eviduje i závazky vůči zaměstnancům a s nimi související závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, daňové závazky, dále krátkodobě přijaté zálohy, jiné závazky a také se v rozvaze objevuje položka dohadných účtů pasivních. Tyto závazky by měly být uhrazeny v následujícím účetním období, splňují požadavky Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, proto budou uznány a objeví se ve výkazu a o finanční pozici. Dojde pouze k převedení do položky závazků z obchodních vztahů. Tuto změnu zobrazuje *Tabulka 16*. U ostatních položek nedojde k žádné úpravě.

Tabulka 16 Korekce týkající se krátkodobých závazků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	PASIVA CELKEM	577 817		994	994		577 817
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	381 402					381 402
B	CIZÍ ZDROJE	195 673		252	994		196 415
B. II.	DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	6 958					6 958
B. III.	KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	42 050		252	994		42 792
	Závazky z obchodních vztahů	5 138			252	2	5 390
	Závazky ke společníkům	103					103
	Závazky k zaměstnancům	2 422					2 422
	Závazky ze SP a ZP	1 592					1 592
	Stát – daňové závazky a dotace	2 751					2 751
	Krátkodobé přijaté zálohy	29 715					29 715
	Dohadné účty pasivní	252	2	252			0
	Jiné závazky	77			742	1	819
B. IV.	BANKOVNÍ ÚVĚRY A VÝPOMOCI	146 665					146 665
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	742	1	742			0

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

Je zde ovšem ještě již zmíněná problematika časového rozlišení. Časové rozlišení pasivní se podle IFRS for SMEs považuje za ostatní závazek. Jeho výše je ve výkazech společnosti vykázána ve výši Kč 742.000,--. Tato částka byla, jak zobrazuje *Tabulka 16*, převedena do krátkodobých závazků.

4.3.5 Bankovní úvěry a výpomoci

Tuto položku tvoří pouze dlouhodobý úvěr, který účetní jednotka získala od bankovní instituce. Tento úvěr byl přijat v minulosti a byl určen k investičnímu záměru, konkrétně se jednalo o výstavbu nové budovy. Splatnost tohoto úvěru se plánuje na rok 2016, jedná se tedy o úvěr dlouhodobý. Splňuje definici dluhu, je tedy v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, a proto u této položky nebude provedena žádná úprava. Tuto skutečnost zobrazuje *Tabulka 17*.

Tabulka 17 Korekce týkající se bankovních úvěrů a výpomocí (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	PASIVA CELKEM	577 817					577 817
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	381 402					381 402
B	CIZÍ ZDROJE	195 673					195 673
B. II.	DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	6 958					6 958
B. III.	KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	42 050					42 050
B. IV.	BANKOVNÍ ÚVĚRY A VÝPOMOCI	146 665					146 665
	Bankovní úvěry dlouhodobé	146 665					146 665
D	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	742					742

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.3.6 Časové rozlišení pasivní

Společnost eviduje jak výdaje, tak výnosy příštích období. Jejich celková výše je po zaokrouhlení Kč 742.000,--. Jedná se o krátkodobou položku a proto bylo pasivní časové rozlišení již zařazeno do položky krátkodobých závazků, konkrétně do ostatních závazků.

4.4 Transformace výsledovky

V následující části bude provedena analýza výkazu zisku a ztráty společnosti XY, s. r. o. Výkaz zisku a ztráty je také důležitou součástí účetní závěrky, protože poskytuje přehledné informace o nákladech a výnosech účetní jednotky, díky nimž lze sledovat její výkonnost.

Rozbor jednotlivých položek výkazu zisku a ztráty bude proveden na skutečných hodnotách společnosti. Zdrojem informací pro tuto analýzu je již zmíněný výkaz zisku a ztráty společnosti XY, s. r. o. Z důvodu jejího zpřehlednění budou nulové položky z výkazu vyřazeny.

Tento výkaz se zaměřuje na tři oblasti a to: provozní, finanční a mimořádnou. Ve výsledovce sestavené podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky není obsažena mimořádná činnost. Účetní jednotka v daném účetním období nevidovala žádnou mimořádnou činnost, proto o ní ani nebude uvažováno. Tuto skutečnost zobrazuje i *Tabulka 18*, kde je uveden i přehled výsledku hospodaření účetní jednotky v minulých letech. Jak již bylo řečeno společnost podává věrný a poctivý obraz a to i nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření.

*Tabulka 18 Přehled výsledku hospodaření společnosti XY, s. r. o. v jednotlivých letech
(vlastní zpracování, upraveno podle výkazu zisku a ztráty společnosti XY, s. r. o.)*

(tis. Kč)	2010	2009	2008	2007
Provozní výsledek hospodaření	12 548	25 957	52 185	71 497
Finanční výsledek hospodaření	-3 196	-5 022	4 034	1 672
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST	7 456	14 992	43 757	55 375
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	0
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ	7 456	14 992	43 757	55 375
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	9 352	20 935	56 219	73 624

4.4.1 Tržby za prodej zboží

Do výrobků společnosti jsou zakomponovány výrobky jiných firem, které účetní jednotka nakupuje – jedná se tedy o zboží. U těchto tržeb byly převedeny všechny významné rizika i odměny, které vyplývají z vlastnictví zboží na zákazníka, jejich výše je spolehlivě měřitelná a jsou měřitelné i související náklady, které byly vynaloženy na transakci. Je tedy patrné, že tyto tržby splňují požadavky pro uznání výnosů podle IFRS for SMEs a nebude zde nutné provádět žádné úpravy viz *Tabulka 19*.

Tabulka 19 Korekce týkající se tržeb za prodej zboží (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	VÝNOSY CELKEM	377 753					377 753
I	TRŽBY ZA PRODEJ ZBOŽÍ	171 912					171 912

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.2 Náklady vynaložené na prodané zboží

K tržbách za prodej zboží se vztahují i náklady, které byly vynaloženy na jejich prodej. Tyto náklady splňují definici danou IFRS for SMEs a proto se ani zde nebude provádět žádná úprava a jejich uznání proběhne v plné výši – viz *Tabulka 20*.

Tabulka 20 Korekce týkající se nákladů vynaložených na prodané zboží (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297					307 297
A	NÁKLADY VYNALOŽENÉ NA PRODANÉ ZBOŽÍ	129 393					129 393

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.3 Výkony

Výkony jsou ve společnosti tvořeny tržbami z prodeje výrobků a služeb, změnami stavu zásob vlastní činnosti a aktivací. Tržby z prodeje výrobků a služeb lze uznat jako výnosy, protože splňují jejich definici. Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace zachycuje zaktivnění nákladů a proto ji nelze uznat jako výnos. Nebyly totiž přesunuty rizika a odměny spojené se zbožím na kupujícího a podnik má toto zboží stále pod svou kontrolou. Z těchto důvodů bude aktivace a změna stavu zásob vlastní činnosti vyloučena z výkonů. Tuto změnu zobrazuje *Tabulka 21*.

Tabulka 21 Korekce týkající se výkonů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 184)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto		Úprava MD	Úprava D		IFRS netto
	VÝNOSY CELKEM	377 753		39 942			337 811
II	VÝKONY	201 210		39 942			161 268
	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	161 268					161 268
	Změna stavu zásob vlastní činnosti	2 335	1	2 335			0
	Aktivace	37 607	1	37 607			0
.....
	Výkonová spotřeba	143 820			39 942	1	103 878
.....

4.4.4 Výkonová spotřeba

Jak již bylo uvedeno, podnik se zabývá výrobou nábytku a pro jeho výrobu potřebuje materiál. Tuto položku tvoří ve výkazu zisku a ztráty spotřeba materiálu a energie, která zahrnuje náklady na vodu, plyn, elektřinu a materiál, potřebný pro výrobu. Tuto položku bude nutné upravit, protože je v ní obsažen i drobný hmotný majetek v hodnotě Kč 3.695.000,--. Tento majetek sice nesplňuje hranici ocenění podle které by byl v českém účetnictví vykázán jako dlouhodobý, ovšem IFRS for SMEs nedovoluje účtovat drobný hmotný majetek do nákladů. Tento majetek již byl zařazen do dlouhodobého hmotného majetku v části o transformaci aktivní části rozvahy.

Další položkou výkonové spotřeby jsou služby, ty v sobě obsahují náklady na telefony, poštovné, nájemné, náklady na reklamu a drobný nehmotný majetek. Ten bude nutné z této položky vyřadit. Do výkonové spotřeby se také zaúčtují výdaje na reklamu, které podle IFRS for SMEs nejsou považovány za náklady příštích období.

Tabulka 22 Korekce týkající se výkonové spotřeby (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297		214	43 681		263 830
B	VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	143 820		214	43 681		100 353
	Spotřeba materiálu a energie	124 690			43 637		81 053
	- spotřeba materiálu a energie	120 995			39 942	4	81 053
	- drobný DHM	3 695			3 695	1	0
	Služby	19 130		214	44		19 300
	- služby	19 086					19 086
	- drobný DNM	44			44	2	0
	- výdaje na reklamu	0	3	214			214
.....
	DHM	441 362	1	3 695			445 057
	DNM	5 524	2	44			5 568
	Náklady příštího období	664			214	3	450
	Výkony	201 210	4	39 942			161 268
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

Záměrně jsem položky výkonové spotřeby rozebrala jednotlivě a to z důvodu, že služby se podle IFRS vykazují ve výsledovce jako ostatní náklady, kdežto spotřeba materiálu a energie se jako obdobná položka a to spotřeba materiálu a surovin. V české výsledovce spadají tyto dvě položky do výkonové spotřeby, IFRS tuto položku nezná. Další změnou, kterou zobrazuje *Tabulka 22*, je zahrnutí do ostatních nákladů výdajů na reklamu. Ty byly vyloučeny z aktivního časového rozlišení.

4.4.5 Osobní náklady

Další významnou položkou nákladové strany výkazu zisku a ztráty jsou osobní náklady. Ty zahrnují náklady na mzdy zaměstnanců a také související náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. V osobních nákladech nedochází k rozporu s IFRS for SMEs, proto zde nebude provedena žádná úprava – viz. *Tabulka 23*. Osobní náklady budou uznány v plné výši jako náklady na zaměstnance.

Tabulka 23 Korekce týkající se osobních nákladů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297					307 297
C	OSOBNÍ NÁKLADY	52 204					52 204
	Mzdové náklady	38 041					38 041
	Náklady na SP a ZP	12 939					12 939
	Sociální náklady	1 224					1 224

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.6 Daně a poplatky

Daně a poplatky představují zanedbatelnou část nákladů společnosti. Účetní jednotka účtuje o dani silniční, dani z nemovitosti a také o ostatních daních a poplatcích. Jak zobrazuje *Tabulka 24*, nedochází zde k žádné změně.

Tabulka 24 Korekce týkající se daní a poplatků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297					307 297
D	DANĚ A POPLATKY	250					250

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.7 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

V této položce je zobrazeno opotřebení majetku, který má účetní jednotka ve své evidenci. Odpisy snižují ekonomický prospěch vyplývající z aktiva, proto se jedná o náklad stejně jako v české účetní legislativě. Na konci účetního období zaúčtovala účetní jednotka odpisy ve výši Kč 32.011.000,--, tyto odpisy je ovšem nutné zvýšit o odpisy drobného hmotného a nehmotného majetku, který byl zařazen do majetku společnosti. Také je nutné vyřadit odpisy, které byly zaúčtovány k majetku, který se podle IFRS for SMEs považuje za investice do nemovitostí. Nesmí se opomenout ani zaúčtování odpisu z majetku pořízeného prostřednictvím leasingu, který byl zařazen do majetku účetní jednotky. Konkrétní změny zobrazuje *Tabulka 25*.

*Tabulka 25 Korekce týkající se odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
(vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)*

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297		692	7 338		300 651
E	ODPISY DNM A DHM	32 011		692	7 338		25 365
	- odpisy DNM a DHM	24 673					24 673
	- odpis drobného HM	0	1	616			616
	- odpis drobného NM	0	2	9			9
	- odpis budovy B	1 445			1 445	3	0
	- odpis budovy P	5 893			5 893	4	0
	- odpis automobilu	0	5	67			67
.....
	Drobný hmotný majetek	3 695			616	1	3 079
	Drobný nehmotný majetek	44			9	2	35
	Budova B	59 650	3	1 445			61 095
	Budova P	282 850	4	5 893			288 743
	Automobil (leasing)	134			67	5	67
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.8 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Společnost účtuje pouze o tržbách z prodeje dlouhodobého majetku, ten byl prodán z důvodu zastarání a nadbytečnosti. Tento majetek měl nulovou zůstatkovou hodnotu, proto částka tržeb nebude o tuto hodnotu snížena. Tuto položku tak lze uznat v plné výši, protože splňuje definici výnosů danou IFRS for SMEs. Proveďte se pouze přesun do položky ostatních výnosů, jinak nedojde k žádné úpravě – viz. *Tabulka 26*.

Tabulka 26 Korekce týkající se tržeb z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	VÝNOSY CELKEM	377 753					377 753
III	TRŽBY Z PRODEJE DM A MATERIÁLU	29					29
	Tržby z prodeje DM	29					29

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

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

Tato položka je ve výši Kč 767.000,-- a tvoří ji zákonné opravné položky. Ve výkazech sestavených podle IFRS for SMEs se neobjevuje ani tato položka. Bude proto připočtena do ostatních nákladů, protože ji lze uznat jako náklad.

Tabulka 27 Korekce týkající se změny stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních NPO (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297					307 297
G	ZMĚNA STAVU REZERV A OP V PR. O.	767					767

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

Jak zobrazuje *Tabulka 27*, v této položce nedochází k žádné úpravě.

4.4.10 Ostatní provozní výnosy

Ostatní provozní výnosy jsou ve společnosti XY, s. r. o. v hodnotě Kč 309.000,--, jsou v souladu s definicí výnosů podle IFRS for SMEs. Jak zobrazuje *Tabulka 28*, položka ostatních provozních výnosů bude navýšena o hodnotu dlouhodobých závazků, které byly přeceněny na jejich současnou hodnotu.

Tabulka 28 Korekce týkající se ostatních provozních výnosů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	VÝNOSY CELKEM	377 753			479		378 232
IV	OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝNOSY	309			479		788
	- ostatní provozní výnosy	309					309
	- přecenění jiných závazků	0			37	1	37
	- přecenění závazků z obchodních vztahů	0			442	2	442
.....
	Jiné závazky	768	1	37			731
	Závazky z obchodních vztahů	6 190	2	442			5 748
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.11 Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady tvoří řada položek, mezi nejvýznamnější lze zařadit náklady na provoz podniku a pojištění majetku. Jsou zde obsaženy i manka zjištěné při inventarizaci. Náklady budou uznány v plné výši jako ostatní náklady, protože splňují definici nákladů stanovenou v Koncepčním rámci IFRS for SMEs.

Jak zobrazuje *Tabulka 29*, do ostatních nákladů budou zahrnuty i náklady vzniklé z přecenění nemovitosti B ve výši Kč 12.556.000,-- a také náklady z přecenění pohledávky na její současnou hodnotu ve výši Kč 9.000,--.

Tabulka 29 Korekce týkající se ostatních provozních nákladů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297		12 565			319 862
H	OSTATNÍ PROVOZNÍ N	2 467		12 565			15 032
	- ostatní provozní náklady	2 467					2 467
	- přecenění nemovitosti		1	12 556			
	- přecenění pohledávky		2	9			
.....
	Budova B	59 650			12 556	1	47 094
	Dlouhodobé pohledávky	200			9	2	191
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.12 Výnosové úroky

Tyto úroky jsou vykázány v částce Kč 178.000,--. Jedná se především o úroky z běžných účtů a z termínovaných vkladů. Jedná se o výnosy, které splňují definici výnosů a budou tedy uznány v plné výši. Jak zobrazuje Tabulka 30, do těchto výnosů bude zahrnut i výnosový úrok z přepočtu dlouhodobé pohledávky na její současnou hodnotu.

Tabulka 30 Korekce týkající se výnosových úroků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	VÝNOSY CELKEM	377 753			5		377 758
X	VÝNOSOVÉ ÚROKY	178			5		183
	- výnosové úroky	178					178
	- výnos z pohledávky	0			5	1	5
.....
	Dlouhodobé pohledávky	200	1	5			205
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.13 Nákladové úroky

Tuto položku tvoří pouze zaplacené úroky z přijatého bankovního úvěru, jedná se tedy o náklad, který lze vykázat v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Jak zobrazuje *Tabulka 31*, nákladové úroky budou navýšeny o úrok vzniklý z přepočtu dlouhodobých závazků na jejich současnou hodnotu, který byl stanoven na Kč 162.000,--.

Tabulka 31 Korekce týkající se nákladových úroků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297		162			307 459
N	NÁKLADOVÉ ÚROKY	6 476		162			6 638
	- nákladové úroky	6 476					6 476
	- úrok z jiných závazků	0	1	18			18
	- úrok ze závazků z obchodních vztahů	0	2	144			144
.....
	Jiné závazky	768			18	1	786
	Závazky z obchodních vztahů	6 190			144	2	6 334
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

4.4.14 Ostatní finanční výnosy a ostatní finanční náklady

Položku ostatních finančních výnosů tvoří kursové zisky, které vznikly v důsledku prodeje výrobků společnosti na zahraniční trh. Podle české účetní legislativy spadají tyto kursové zisky do finanční oblasti, IFRS for SMEs ovšem požaduje, aby byly tyto výnosy vykázány v provozním výsledku hospodaření. Stejný požadavek se klade i na kursové ztráty, které také vznikají při obchodování se zahraničím. Funkční měnou a měnou vykazování je Česká koruna. Účetní jednotka používá pro přepočet cizích měn na českou korunu aktuální kurz České národní banky.

Účetní jednotka má kromě kursových ztrát v ostatních finančních nákladech i bankovní poplatky a pojistné. Ty budou uznány jako finanční náklady v plné výši. Z ostatních

finančních výnosů budou vyloučeny kursově zisky. Zbylá hodnota ostatních finančních výnosů bude uznána jako finanční výnos.

Tabulka 32 Korekce týkající se ostatních finančních výnosů a nákladů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 184)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto		Úprava 1		IFRS netto
	VÝNOSY CELKEM	377 753		-571		377 182
XI	OSTATNÍ FINANČNÍ VÝNOSY	4 115		-571		3 544
	- kursový zisk	571		-571		0
	NÁKLADY CELKEM	307 297		-625		306 672
O	OSTATNÍ FINANČNÍ NÁKLADY	1 013		-625		388
	- kursová ztráta	625		-625		0
.....
	VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	143 820		+54		143 874
.....

Ve výsledovce došlo k několika úpravám, tuto skutečnost zobrazuje i *Tabulka 32*. Ostatní finanční výnosy byly sníženy o kursový zisk ve výši Kč 571.000,--, ostatní finanční náklady byly sníženy o kursovou ztrátu ve výši Kč 625.000,--. Také byl převeden kursový rozdíl ve výši Kč 54.000,-- do výkonové spotřeby, respektive do ostatních nákladů podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

4.4.15 Mimořádné výnosy a náklady

Společnost XY, s. r. o. nemá ve své evidenci žádné mimořádné náklady ani výnosy. Pokud by je ovšem vykazovala, došlo by k jejich přesunu do ostatních provozních nákladů nebo výnosů.

4.4.16 Daň z příjmů za běžnou činnost

Splatná daň se počítá podle příslušných národních daňových pravidel, řídí se tedy českou legislativou, konkrétně Zákonem o dani z příjmu. Podle české legislativy se splatná daň vypočítá z účetního zisku, který se upraví na daňový zisk. Hodnotu splatné daně Mezinárodní standardy účetního výkaznictví uznávají ve výši, ve které je vypočtena podle

národní legislativy, takže nebude nutný její přepočet. Vykážeme ji na samostatném řádku v účetním výkazu a její hodnota je tedy Kč 1.896.000,--. Úpravy, které byly provedeny nebudou mít žádný vliv na splatnou daň. Tuto skutečnost zobrazuje i *Tabulka 33*.

Tabulka 33 Korekce týkající se daně z příjmu za běžnou činnost (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297					307 297
Q	DAŇ Z PŘÍJMŮ ZA BĚŽNOU ČINNOST	1 896					1 896
	- splatná	1 896					1 896

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

Opačná situace ovšem nastává v případě odložené daně, která vzniká z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou majetku a závazků. Respektive vzniká v důsledku účtování o odpisech, rezervách nebo opravných položkách. Odloženou daň účetní jednotka v roce 2010 neevidovala. Výše provedené úpravy na ni ovšem budou mít vliv. Změny, které mají vliv na odloženou daň zobrazuje *Tabulka 34*.

Tabulka 34 Přehled provedených změn mající vliv na odloženou daň (vlastní zpracování)

Popis operace	Změna	Částka v tis. Kč
Aktivace drobného DNM do majetku	Brutto hodnota	44
	Oprávký	9
	Netto hodnota	35
Aktivace drobného DHM do majetku	Brutto hodnota	3 695
	Oprávký	616
	Netto hodnota	3 079
Investice do nemovitostí – budova B	Netto hodnota	48 539
Investice do nemovitostí – budova P	Netto hodnota	303 610
Aktivace leasingu do majetku	Brutto hodnota	303
	Korekce	236
	Netto hodnota	67
Dlouhodobé pohledávky	Netto hodnota	196
Dlouhodobé závazky	Netto hodnota	6 641

Odložená daň se následně vypočte z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou majetku a závazků, postup znázorňuje *Tabulka 35*.

Tabulka 35 Výpočet odložené daně (vlastní zpracování)

(tis. Kč)	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	Daňová sazba	Odložená daň závazek (-) / pohledávka (+)
Aktivace drobného DNM	35	0	- 35	19 %	- 7
Aktivace drobného DHM	3 079	0	- 3 079	19 %	- 585
Investice – budova B	48 539	59 650	+ 11 111	19 %	+ 2 111
Investice – budova P	303 610	282 850	- 20 760	19 %	- 3 944
Aktivace leasingu do majetku	67	0	- 67	19 %	- 13
Dlouhodobé pohledávky	196	200	+ 4	19 %	+ 1
Dlouhodobé závazky	6 641	6 958	- 317	19 %	- 60
Celkem (odložený daňový závazek)					- 2 497

Ve výkazech dojde k následujícím změnám:

V rozvaze se zvýší položka odloženého daňového závazku, jak znázorňuje *Tabulka 36*.

Tabulka 36 Rozvaha – odložená daň (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
PASIVA CELKEM	577 817			2 497		580 314
CIZÍ ZDROJE	195 673			2 497		198 170
DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	6 958			2 497		9 455
Odložený daňový závazek	0			2 497	1	2 497

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

Ve výsledovce vznikne společnosti povinnost uhradit daň z příjmů za běžnou činnost – odloženou, jak zobrazuje *Tabulka 37*.

Tabulka 37 Výsledovka – odložená daň (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)

	Zahajovací rozvaha v tis. Kč	Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
	NÁKLADY CELKEM	307 297		2 497			309 794
Q	DAŇ Z PŘÍJMŮ ZA BĚŽNOU ČINNOST	1 896		2 497			4 393
	- splatná	1 896					1 896
	- odložená	0	1	2 497			2 497

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy

5 PROJEKT TRANSFORMACE ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY PODLE IFRS FOR SMES

V úvodu této kapitoly budou shrnuty veškeré úpravy, které bylo nutné provést pro převod účetní závěrky, která bude v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Tyto úpravy se provedly po podrobné analýze účetních výkazů a díky nim budou sestaveny výkazy, které jsou součástí účetní závěrky podle IFRS for SMEs. Jelikož se liší struktura položek jednotlivých účetních výkazů, bude nutné položky zařadit do výkazů tak, aby byly v souladu s tímto standardem. Dalším bodem této kapitoly bude zobrazit vliv těchto úprav na finanční analýzu společnosti XY, s. r. o. Závěrečná část bude věnována vyhodnocení nákladů a přínosů, které jsou spojené s realizací tohoto projektu.

5.1 Změny vznikající při transformaci a zařazení jednotlivých položek podle IFRS for SMEs

V této části budou popsány veškeré změny, které se prováděly v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty společnosti XY, s. r. o. při transformaci účetní závěrky. Z důvodu rozsahu této práce budou jednotlivé tabulky zobrazující úpravy provedené ve výkazech společnosti vyobrazeny v příloze této práce. V těchto tabulkách je uvedena i klasifikace jednotlivých položek podle IFRS for SMEs, podle které budou jednotlivé položky zařazeny do výkazů účetní závěrky sestavené podle IFRS for SMEs.

Do dlouhodobého majetku byl zařazen drobný hmotný a nehmotný majetek, který byl vyloučen z výkonové spotřeby. Nemovitosti, které společnost pronajímá byly převedeny na investice do nemovitostí. Tyto investice jsou uvedeny ve fair value. Do majetku účetní jednotky byl zařazen automobil, který byl pořízen prostřednictvím leasingu.

Z důvodu vykazání dlouhodobých pohledávek a dlouhodobých závazků v současné hodnotě byla snížena jejich hodnota. Časové rozlišení a dohadné účty byly převedeny do krátkodobých pohledávek a závazků.

Nerozdělený zisk minulých let byl navýšen o hodnotu automobilu pořízeného prostřednictvím leasingu. Jelikož měl být tento automobil již tři účetní období v majetku a měl být odepisován, je nutné jeho hodnotu snížit o odpisy za tyto období. Tato změna

se projevila snížením nerozděleného zisku minulých let. Dále byl vytvořen fond z přecenění dlouhodobého majetku. Ten vznikl v souvislosti s přeceněním nemovitosti P na jeho současnou hodnotu. Díky následujícím úpravám ve výkazu zisku a ztráty se změnil i výsledek hospodaření běžného účetního období.

Položky změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace byly vyřazeny z výkonů. Jedná se o aktivaci již zaúčtovaných nákladů a vzhledem k tomu, že tento majetek má účetní jednotka stále pod svou kontrolou, nemůžou být tyto výnosy vykázány. Do výkonové spotřeby byla zařazena část aktivního časového rozlišení, konkrétně se jednalo o výdaje na reklamu a byla zde zařazena i kursová ztráta, vzniklá z rozdílu kursového zisku a ztráty. Do odpisů byly zařazeny odpisy drobného hmotného a nehmotného majetku a odpis automobilu pořízeného prostřednictvím leasingu. Také z nich byl vyloučen odpis budov, které se považují za investice do nemovitostí. U jedné investice do nemovitostí došlo ke snížení její hodnoty a proto byl tento rozdíl zaúčtován do ostatních provozních nákladů, kde se zaúčtovalo i snížení hodnoty dlouhodobé pohledávky. Do ostatních provozních výnosů bylo zaúčtováno přecenění dlouhodobých závazků na současnou hodnotu. Do nákladových a výnosových úroků byly zahrnuty úroky z dlouhodobých pohledávek a závazků. Z ostatních finančních nákladů a výnosů byly vyloučeny kursové zisky a kursové ztráty. Poslední úpravou bylo zaúčtování odloženého daňového závazku, který se vypočetl z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou majetku a závazků.

5.2 Sestavení účetní závěrky podle IFRS for SMEs

Podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky je součástí účetní závěrky Výkaz o finanční situaci, Výkaz o úplném výsledku a nerozdělených ziscích, Výkaz o peněžních tocích, Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a Příloha. V příloze P I, P II a P III této diplomové práce je přiložena rozvaha a výkaz zisku a ztráty společnosti XY, s. r. o. za rok 2010, sestavené podle české účetní legislativy, tak jak ji podnik každoročně vyhotovuje.

V této části diplomové práce budou sestaveny konkrétní výkazy společnosti XY, s. r. o., které budou v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Aby mohly být tyto výkazy sestaveny v souladu s IFRS for SMEs, bylo nutné provést řadu úprav. Tyto úpravy se prováděly v předchozí části této práce.

5.2.1 Výkaz o finanční situaci

Výkaz o finanční situaci je obdobou rozvahy sestavované podle české účetní legislativy. Jak již bylo řečeno, IFRS for SMEs nedefinuje přesný formát pro sestavení tohoto výkazu. Jsou definovány pouze minimální položky, které tento výkaz musí obsahovat. Výkaz o finanční situaci se obdobně jako rozvaha člení na krátkodobé a dlouhodobé aktiva a závazky. Konkrétní podobu tohoto výkazu zobrazuje *Tabulka 38* a *Tabulka 39*. Vzhledem k tomu, že výkaz obsahuje pouze významné položky, je důležitý podrobný popis položek v příloze.

*Tabulka 38 Společnost XY, s. r. o. - Výkaz o finanční situaci k 31. 12. 2010 - Aktiva
(vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 28 - 40)*

(v tis. Kč)	Poznámka	31. 12. 2010
AKTIVA		
Krátkodobá aktiva		
Peníze	2	20 512
Deriváty		0
Obchodní a jiné pohledávky	3	19 582
Zásoby	4	90 423
		130 517
Dlouhodobá aktiva		
Finanční investice		0
Pozemky, budovy, zařízení	1	102 008
Investice do nemovitostí	1	352 149
Nehmotná aktiva	1	5 559
Odložená daňová pohledávka		0
Dlouhodobé pohledávky		196
		459 912
AKTIVA CELKEM		590 429

Celková bilanční suma je podle IFRS for SMEs Kč 590.429.000,--, oproti české účetní legislativě se zvýšila o Kč 12.612.000,--. Největší vliv na to mělo zvýšení dlouhodobého majetku. Dlouhodobý hmotný majetek se zvýšil díky zařazení drobného majetku do aktiv a také díky přecenění budovy P. Na straně pasiv se změny projevily především ve snížení výsledku hospodaření. Díky přecenění budovy P byl vytvořen fond z přecenění dlouhodobého majetku a také byl zaúčtován odložený daňový závazek.

Tabulka 39 Společnost XY, s. r. o. - Výkaz o finanční situaci k 31. 12. 2010 – Závazky a vlastní kapitál (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 28 – 40)

(v tis. Kč)	Poznámka	31. 12. 2010
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL		
Krátkodobé závazky		
Krátkodobé půjčky		0
Obchodní a jiné závazky	6	38 474
Splatná daň		1 896
Rezervy krátkodobé		0
Krátkodobá část závazků ze zaměstnaneckých požitků		2 422
Krátkodobá část závazků z finančního leasingu		0
		42 792
Dlouhodobé závazky		
Bankovní úvěr	7	146 665
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky		6 641
Odložený daňový závazek	8	2 497
Rezervy dlouhodobé		0
Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům		0
Závazky z finančního leasingu		0
		155 803
ZÁVAZKY CELKEM		198 595
Vlastní kapitál		
Základní kapitál	5	100
Nerozdělené zisky	5	391 734
		391 834
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM		590 429

5.2.2 Výkaz o úplném výsledku

Ani u tohoto výkazu není formální vzhled přesně definován. Stejně jako ve výkazu o finanční pozici jsou dány pouze minimální položky, které tento výkaz musí obsahovat. Jak bylo zmíněno v teoretické části této práce, účetní jednotka si může zvolit, zda bude sestavovat pouze jeden výkaz o souhrnném výsledku hospodaření nebo výkazy dva. Také si může zvolit, zda bude náklady členit podle druhu nebo podle účelu. Pro účely této diplomové práce bude sestaven pouze jeden výkaz v druhovém členění nákladů.

Tabulka 40 zobrazuje výkaz o úplném výsledku a nerozdělených ziscích za sledované účetní období. Do nákladových a výnosových položek se projeví změny, které vznikly v důsledku transformace účetních výkazů. Díky těmto změnám se původní zisk snížil. Největší vliv na tuto skutečnost mělo vyloučení aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti, protože ty se podle IFRS for SMEs nemůžou vykazovat ve výnosech.

Tabulka 40 Společnost XY, s. r. o. – Výkaz o úplném výsledku k 31. 12. 2010 (vlastní zpracování, upraveno podle projekt GAČR č. j. 402/09/0225)

(v tis. Kč)	Poznámka	31. 12. 2010
Výnosy	9	333 180
Ostatní výnosy	10	817
Výkonová spotřeba		- 229 800
Mzdy a zaměstnanecké požitky	11	- 52 204
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv		- 25 365
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení		- 12 556
Ostatní náklady		- 3 493
Finanční výnosy	12	3 727
Finanční náklady	13	- 7 026
Zisk před zdaněním		7 280
Daně ze zisku		- 4 393
ZISK ZA OBDOBÍ		2 887
Ostatní úplný výsledek:		
Zisky (+) / ztráty (-) z přecenění účtované do kapitálu		14 867
OSTATNÍ ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ		14 867
ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ		17 754

5.2.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Ani tento výkaz se obsahově neliší od výkazu sestavovaného podle české účetní legislativy. Jsou v něm zobrazeny změny, které se prováděly ve vlastním kapitálu. *Tabulka 41* zobrazuje možný vzhled výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. V tomto výkazu byl převeden zisk z minulého účetního období do nerozděleného zisku minulých let. Tato položka byla dále navýšena o leasing, který byl zařazen do majetku účetní jednotky. Změnu ve vlastním kapitálu zapříčinilo i přecenění nemovitosti P na reálnou hodnotu.

*Tabulka 41 Společnost XY, s. r. o. – Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu
k 31. 12. 2010 (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 48)*

	ZK	Oceňovací rozdíly	RF	Ostatn í fondy	Nerozdělené zisky	VH	Vlastní kapitál celkem
Stav k počátku období	100	0	20	1 433	357 498	14 992	374 043
Příděl do nerozděleného zisku minulých let					14 992	- 14 992	
Přecenění na reálnou hodnotu		14 867					
Zisk za období						2 887	
Úhrada z fondu				- 97			
Úprava nerozdělených zisků minulých let (leasing)					134		
Stav ke konci období	100	14 867	20	1 336	372 624	2 887	391 834

5.2.4 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích sestavovaný v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky je totožný s výkazem, který se sestavuje v souladu s českou účetní legislativou. Jsou totožné i metody jeho sestavení. I přes to, že IFRS for SMEs upřednostňuje sestavení tohoto výkazu přímou metodou, v této práci bude výkaz sestaven metodou nepřímou. Tato metoda není tak pracná a splní stejný účel. Konkrétní podobu výkazu o peněžních tocích zobrazuje *Tabulka 42*.

Tabulka 42 Společnost XY, s. r. o. – Výkaz o peněžních tocích k 31. 12. 2010 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	Pozn.	2010
PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍ ČINNOSTI		
ZISK PŘED ZDANĚNÍM OBDOBÍ		7 280
<i>Úpravy o nepeněžní operace</i>		32 558
Odpisy stálých aktiv		25 365
Změna stavu rezerv a opravných položek		767
Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv, vyúčtování do V (-), do N (+)		- 29
Vyúčtované nákladové a výnosové úroky		6 455
Kursový rozdíl		54
ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK Z PROVOZNÍ ČINNOSTI PŘED ZDANĚNÍM A ZMĚNAMI PRACOVNÍHO KAPITÁLU		39 892
<i>Změna stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu</i>		- 4 553
Změna stavu pohledávek z provozní činnosti a časového rozlišení		9 922
Změna stavu krátkodobých závazků a časového rozlišení		- 4 661
Změna stavu zásob		- 9 814
ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK Z PROVOZNÍ ČINNOSTI PŘED ZDANĚNÍM		35 339
Vyplacené úroky		- 6 638
Přijaté úroky		183
Zaplacená daň za běžnou činnost		- 1 896
ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK Z PROVOZNÍ ČINNOSTI		26 988
PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI		
Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv		- 26 678
Příjmy z prodeje stálých aktiv		29
ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI		- 26 649
PENĚŽNÍ TOKY Z FINANČNÍ ČINNOSTI		
Snížení dlouhodobých závazků		- 43 831
<i>Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky</i>		29 896
Zvýšení základního kapitálu		29 993
Přímé platby na vrub fondů		- 97
ČISTÝ PENĚŽNÍ TOK Z FINANČNÍ ČINNOSTI		- 13 935
Čisté zvýšení / snížení peněžních prostředků		- 13 596
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období		34 108
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období		20 512

5.2.5 Příloha k účetním výkazům

Posledním výkazem, který je součástí účetní závěrky sestavené v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky je komentář k účetním výkazům. Ten obsahuje podrobnější informace o skutečnostech, které nejsou uvedeny ve výkazech. V následující části bude zobrazen možný vzhled přílohy k účetním výkazům. Vzhledem k nedostatku interních informací a také vzhledem k rozsahu této práce budou uvedeny jen nejdůležitější položky komentáře. Příloha k účetní závěrce je zpracována podle Vzorové konsolidované účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví za rok 2011, kterou zpracoval PricewaterhouseCoopers. Více na www.pwc.com/cz.

Příloha k účetní závěrce za rok 2010

❖ VŠEOBECNÉ INFORMACE

Společnost XY, s. r. o. (dále jen „společnost“) je rodinou firmou, která vznikla v roce 1992. Tato „společnost“ vyrábí, distribuuje a prodává nábytek ve svých prodejnách umístěných po celé České republice.

❖ PŘEHLED VÝZNAMNÝCH ÚČETNÍCH POSTUPŮ

V následující části budou uvedeny základní účetní postupy, který byly aplikovány při zpracování této účetní závěrky.

PROHLÁŠENÍ O SHODĚ:

Účetní závěrka společnosti XY, s. r. o. je sestavena v souladu s účetními principy, které byly přijaty Radou pro Mezinárodní účetní standardy. Účetní závěrka je sestavena na principu historických pořizovacích cen s úpravou o přecenění investic do nemovitostí v reálné hodnotě.

PŘEDPOKLAD TRVÁNÍ PODNIKU

Společnost předpokládá, že má dostatečné zdroje k tomu, aby mohla v dohledné budoucnosti pokračovat ve své provozní činnosti. Z toho důvodu i nadále vychází z předpokladu trvání podniku.

œ Přepočty cizích měn

Položky, které jsou součástí účetní závěrky, jsou oceňovány za použití měny primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Funkční měnou je tedy Česká koruna. Účetní závěrka je prezentována také v Českých korunách, která je měnou vykazování.

Transakce v cizí měně se přepočítávají na funkční měnu aktuálním kurzem České národní banky, který je platný k datu transakce. Kursové zisky nebo ztráty, které vyplývají z těchto transakcí se vykazují v zisku nebo ztrátě.

œ Peníze

Peněžní prostředky zahrnují finanční hotovost a vklady na bankovních účtech.

œ Obchodní a jiné pohledávky

Obsahují částky splatná zákazníkům za prodané zboží, které je předmětem podnikání účetní jednotky. Jedná se o pohledávky jejichž splatnost je do jednoho roku. Vykazují se v jejich nominální hodnotě. K datu sestavení účetní závěrky se k pohledávkám, u kterých od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo více než 6 měsíců vytváří opravné položky. Pohledávky se splatností delší než jeden rok jsou klasifikovány jako dlouhodobé.

œ Zásoby

Zásoby zahrnují materiál potřebný pro výrobu, hotové výrobky a zboží, které je také součástí výrobků, které společnost prodává. Zásoby se vykazují v pořizovacích cenách nebo v čisté realizovatelné hodnotě, a to v případě že je nižší. Pořizovací cena je stanovena předem stanovenými pevnými cenami a rozdíly mezi skutečnou a plánovanou pořizovací cenou. Ty účetní jednotka definuje jako cenové rozdíly. Čistá realizovatelná hodnota je rovna odhadované prodejní ceně v běžném podnikání. Ta se sníží o odhadované variabilní prodejní náklady.

Vlastní výrobky společnosti se oceňují skutečnými vlastními náklady, které zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, které zahrnují příslušnou část výrobní režie.

œ Dlouhodobý hmotný majetek

Pozemky, budovy a zařízení zahrnují převážně výrobní halu, administrativní budovu, stroje a vybavení kanceláří. Jsou vykazovány v historických pořizovacích cenách po

odečtení oprávek. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení, náklady na dopravu, clo a další náklady související s pořízením.

Následné výdaje jsou zahrnuty do účetní hodnoty aktiva jen v případě, že je pravděpodobné, že ekonomický užitek z tohoto aktiva poplyne do účetní jednotky a také je pořizovací cena této položky spolehlivě měřitelná. Veškeré opravy a údržby jsou účtovány do zisku nebo ztráty účetního období, ve kterém vznikají.

Pozemky se neodepisují. Doba odepisování ostatního majetku je stanovena shodně s daňovými odpisy. Je použita metoda lineárního odepisování a to po celou dobu životnosti aktiva. Majetek složený z dílů s různou dobou životnosti je odepisován komponentním způsobem.

☞ Investice do nemovitostí

Jedná se pozemky a budovy, které účetní jednotka z větší části pronajímá. Tyto investice se vykazují v reálné hodnotě. Pokud je výsledkem přecenění pozemků a budov zvýšení jejich účetní hodnoty, vyazuje se toto zvýšení ve fondu z přecenění ve vlastním kapitálu. Snížení, které kompenzuje předchozí zvýšení u stejného aktiva se odečte z tohoto fondu. Jakékoliv jiné snížení se účtuje přímo do zisku nebo ztráty příslušného účetního období.

☞ Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva obsahují účetní software, programy pro tvorbu nábytkových sestav, licence a filmové produkce k projektu. Tento majetek má stanovenou dobu životnosti a je vykazován v pořizovací ceně po odečtení oprávek. Oprávky se vypočítají lineární metodou po předpokládanou dobu životnosti aktiva.

☞ Obchodní a jiné závazky

Jedná se o závazky, dle kterých je nutné zaplatit zboží nebo služby pořízené v běžném podnikání od dodavatelů. Jedná se o krátkodobé závazky, jejichž splatnost je do jednoho roku. Vykazují se v nominální hodnotě. Jsou-li tyto závazky se splatností delší než jeden roku, jedná se závazky dlouhodobé.

☞ Bankovní úvěr

Vykazují se v okamžiku přijetí finančních prostředků a to v reálné hodnotě, která je snížena o transakční náklady. Ty jsou účtovány do zisku nebo ztráty příslušného účetního období. V následujícím období jsou vykázány v účetní zůstatkové hodnotě.

∞ Splatná a odložená daň z příjmů

Splatná daň z příjmu se stanoví v souladu s českými daňovými principy za pomoci platné daňové sazby z účetního zisku zvýšeného nebo sníženého o daňově uznatelné náklady a nezdaňované výnosy.

Odložená daň z příjmu se vypočte závazkovou metodou z přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a závazků. Stanoví se na základě daňové sazby, která byla platná k rozvahovému dni. Odložené daňové pohledávky a závazky jsou vzájemně kompenzovány.

∞ Základní kapitál

Základní kapitál představuje 100% splacený podíl společníků ve výši Kč 100.000,--.

∞ Vykazování výnosů

Vykazují se v reálné hodnotě a jedná se o plnění za prodej výrobků nebo služeb v rámci běžného podnikání. Výnosy se vykážou v případě, že jejich výše je spolehlivě měřitelná a že je pravděpodobný příliv ekonomického užitku. Tržby za prodej zboží se účtují v okamžiku dodávky zboží. Tržby za prodej služeb se účtují v okamžiku dokončení služby.

∞ Leasing

Finanční leasing se vykáže pouze v případě, že jsou všechny významná rizika a užitky přeneseny na nájemce. Toto aktivum se zařadí do majetku účetní jednotky a to buď reálné hodnotě nebo v současné hodnotě minimálních splátek. Dle toho, která částka je nižší. Leasingová splátka se člení na úrok a na část, která snižuje závazek. Aktivum pořízení prostřednictvím finančního leasingu se odepisuje po dobu životnosti aktiva nebo po dobu leasingové smlouvy, je-li kratší.

Operativní leasing, u kterého nejsou přeneseny všechna rizika a užitky na nájemce se účtuje rovnoměrně po dobu trvání leasingu do zisku nebo ztráty příslušného účetního období.

❖ POZNÁMKY K ROZVAZE A VÝSLEDOVCE

1. DLOUHODOBÝ MAJETEK

K 31. 12. 2010 je dlouhodobý majetek společnosti vykazovány v částce Kč 459.716.000,--. Skládá se z pozemků, budov, zařízení, nemotného majetku

a také z investic do nemovitostí. Jeho konkrétní strukturu zobrazuje *Tabulka 43*, *Tabulka 44* a *Tabulka 45*.

Budova B a P jsou pronajímány třetím stranám. Budova B ze 75% a budova P z 85%. Jejich reálná hodnota byla zjištěna porovnávací metodou na trhu s podobnými nemovitostmi.

Tabulka 43 Struktura pozemků, budov a zařízení (vlastní zpracování)

	pozemky	stavby	SMV	nedokončený DHM	celkem
K 1. 1. 2010					
účetní hodnota	33 467	415 863	22 759	107	472 196
přírůstky	0	99 134	182 451	1 244	282 829
úbytky	0	364 705	0	0	364 705
K 31. 12. 2010					
brutto hodnota	33 467	150 292	205 210	1 351	390 320
korekce	0	92 166	196 146	0	288 312
netto hodnota	33 467	58 126	9 064	1 351	102 008

Tabulka 44 Struktura nehmotných aktiv (vlastní zpracování)

	software	jiný DNM	nedokončený DNM	zálohy na DNM	celkem
K 1. 1. 2010					
účetní hodnota	2 772	122	779	840	4 513
přírůstky	8 460	62	1 887	0	10 365
úbytky	0	0	0	31	31
K 31. 12. 2010					
brutto hodnota	11 232	184	2 666	809	14 847
korekce	9 240	92	0	0	9 332
netto hodnota	1 992	92	2 666	809	5 559

Tabulka 45 Investice do nemovitostí (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	Tržní hodnota
Nemovitost B	48 539
Nemovitost P	303 610
Investice do nemovitostí	352 149

2. PENÍZE A PENĚŽNÍ EKVIVALENTY

Strukturu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů zobrazuje *Tabulka 46*. Jejich celková hodnota k 31. 12. 2010 je Kč 20.512.000,--.

Tabulka 46 Struktura peněžních prostředků (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010
Peněžní hotovost	337
Peněžní prostředky na běžných účtech	20 175
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	20 512

3. OBCHODNÍ A JINÉ POHLEDÁVKY

Strukturu pohledávek zobrazuje *Tabulka 47*. Splatnost dlouhodobé pohledávky je za 2 roky. Úroková míra použitá při diskontování je stanovena na úrovni 2,5%.

Tabulka 47 Struktura obchodní a jiných pohledávek (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010
Obchodní pohledávky	21 023
Mínus: opravná položka na snížení hodnoty obchodních pohledávek	- 1 245
Obchodní pohledávky – netto	18 831
Náklady příštích období a zálohy	947
	19 778
Mínus: dlouhodobá část	- 196
Krátkodobé pohledávky	19 582

4. ZÁSoby

Zásoby jsou vykázány v celkové částce Kč 90.423.000,--, jejich strukturu zobrazuje *Tabulka 48*. Ve sledovaném účetním období nedošlo ke ztrátě ze snížení hodnoty zásob.

Tabulka 48 Struktura zásob (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010
Materiál	43 833
Výrobky	2 335
Zboží	44 255
Zásoby	90 423

5. VLASTNÍ KAPITÁL

K 31. 12. 2010 je hodnota vlastního kapitálu společnosti Kč 352.012.000,-- a jeho strukturu zobrazuje *Tabulka 49*. Základní kapitál společnosti je již ze 100% splacen.

Tabulka 49 Struktura vlastního kapitálu (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010
Základní kapitál	100
Zákonný rezervní fond	20
Ostatní fondy	1 336
Fond z přecenění dlouhodobého majetku	14 867
Ztráta z roku 2010	- 37 055
Nerozdělené zisky	372 624
Vlastní kapitál	351 892

6. OBCHODNÍ A JINÉ ZÁVAZKY

Celková hodnota krátkodobých závazků je k 31. 12. 2010 Kč 42.792.000,--, jejich strukturu zobrazuje *Tabulka 50*. Dlouhodobé závazky jsou splatné do roku 2012. Tržní úroková míra použitá při diskontování je stanovena na úrovni 2,5%.

Tabulka 50 Struktura obchodních a jiných závazků (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010
Obchodní závazky	12 031
Závazky k zaměstnancům a společníkům	2 525
Sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a daňové závazky	4 343
Ostatní závazky	77
Výdaje příštích období a zálohy	30 457
	49 433
Mínus: dlouhodobá část	- 6 641
Krátkodobé závazky	42 792

7. PŮJČKY

Hodnota půjček je k 31. 12. 2010 Kč 146.665.000,--. Jejich strukturu zobrazuje *Tabulka 51*. Dlouhodobý úvěr je splatná v roce 2016 a je zajištěn nemovitostí účetní jednotky.

Tabulka 51 Struktura půjček (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010
Bankovní úvěr dlouhodobý	146 665
Závazky z leasingu	0
Půjčky	146 665

8. SPLATNÁ A ODLOŽENÁ DAŇ Z PŘÍJMU

Splatná daň vychází z české daňové legislativy a její výše je k 31. 12. 2010 Kč 1.896.000,--. Odložená daň vznikla z přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a závazků. K 31. 12. 2010 je její výše Kč 2.497.000,-- a jedná se o odložený daňový závazek. Analýzu odložené daně z příjmu zobrazuje *Tabulka 52* a *Tabulka 53*.

Tabulka 52 Odložené daňové pohledávky (vlastní zpracování)

Odložené daňové pohledávky	Snížení hodnoty	Zisk z přecenění	Celkem
K 1. 1. 2010	0	0	0
Zaúčtování na vrub/ve prospěch výkazu zisku a ztráty	- 1	0	- 1
Zaúčtování na vrub/ ve prospěch ostatního úplného výsledku	0	0	0
Zaúčtování přímo na vrub vlastního kapitálu	0	- 2 111	- 2 111
K 31. 12. 2010	- 1	- 2 111	- 2 112

Tabulka 53 Odložené daňové závazky (vlastní zpracování)

Odložené daňové závazky	Odpisy	Ztráta z přecenění	Snížení hodnoty	Celkem
K 1. 1. 2010	0	0	0	0
Zaúčtování na vrub/ve prospěch výkazu zisku a ztráty	605	3 944	60	4 609
Zaúčtování na vrub/ ve prospěch ostatního úplného výsledku	0	0	0	0
Zaúčtování přímo na vrub vlastního kapitálu	0	0	0	0
K 31. 12. 2010	605	3 944	60	4 609
Odložený daňový závazek (čistý)				2 497

9. VÝNOSY

K 31. 12. 2010 má účetní jednotka výnosy ve výši Kč 333.180.000,--, jejich strukturu zobrazuje *Tabulka 54*.

Tabulka 54 Struktura tržeb (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010
Tržby z prodeje zboží	171 912
Tržby z prodeje vlastních výrobků	140 621
Tržby z prodeje služeb	20 647
Výnosy	333 180

10. OSTATNÍ VÝNOSY

Ostatní výnosy zahrnují zisk z prodeje dlouhodobého majetku a ostatní provozní výnosy. Jejich celková výše je k 31. 12. 2010 Kč 817.000,--.

11. MZDY A ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

Tyto náklady zahrnují náklady na mzdy zaměstnanců, související náklady na sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady. Celková výše těchto nákladů k 31. 12. 2010 je Kč 52.204.000,--.

12. FINANČNÍ VÝNOSY

Jedná se především o úroky z běžných účtů a z termínovaných vkladů, ve finančních výnosech jsou obsaženy i ostatní finanční výnosy. Jejich celková výše k 31. 12. 2010 je Kč 3.727.000,--.

13. FINANČNÍ NÁKLADY

V této položce jsou obsaženy v převážné míře úroky z bankovního úvěru a dále také bankovní poplatky a pojistné. Celková výše finančních nákladů k 31. 12. 2010 je Kč 7.026.000,--.

5.3 Vliv transformace účetních výkazů na finanční analýzu společnosti

V této části bude zhodnocen vliv transformace účetních výkazů na finanční analýzu společnosti XY, s. r. o. Z důvodu rozsahu této práce bude provedena jen stručná finanční analýza. Jelikož se změnilы vstupní údaje pro výpočet vybraných ukazatelů finanční analýzy, bude provedeno srovnání výsledných hodnot zjištěných podle české účetní legislativy a podle IFRS for SMEs.

5.3.1 Analýza rentability

Rentabilita podniku dosahuje při využití hodnot z české účetní legislativy i z IFRS for SMEs kladných hodnot a to v každé položce, kterou zobrazuje *Tabulka 55*. I tak měla transformace na rentabilitu podniku negativní vliv. Pokles hodnot nastal u všech položek rentability. Největší vliv na tuto skutečnost měly tržby, které se snížily v důsledku vyloučení aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti z výnosů. Díky tomu se snížil i zisk za období.

Tabulka 55 Ukazatele rentability – srovnání ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IFRS for SMEs
Rentabilita tržeb	3,36 %	3,18 %
Rentabilita aktiv	2,17 %	1,79 %
Rentabilita vlastního kapitálu	1,96 %	0,74 %

5.3.2 Analýza likvidity

Při porovnání ukazatelů likvidity vypočítané z hodnot podle české účetní legislativy a podle IFRS for SMEs lze konstatovat, že transformace na ně neměla víceméně žádný vliv. Okamžitá likvidita mírně poklesla a to především z důvodu zvýšení krátkodobých cizích zdrojů. Hodnoty se blíží doporučeným hodnotám Ministerstva průmyslu a obchodu, pouze běžná likvidita tyto hodnoty mírně překračuje. Všechny hodnoty lze považovat za uspokojivé a lze tak říci, že společnost je schopna dostát svých závazkům. Přehled jednotlivých ukazatelů likvidity zobrazuje *Tabulka 56*.

Tabulka 56 Ukazatele likvidity – srovnání ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IFRS for SMEs	Doporučené hodnoty MPO
Běžná likvidita – III. stupeň	3,1	3,05	1,5 – 2,5
Pohotová likvidita – II. stupeň	0,95	0,94	1 – 1,5
Okamžitá likvidita – I. stupeň	0,51	0,48	0,2 – 0,5

5.3.3 Analýza zadluženosti a vztahu majetkové a finanční struktury

Tabulka 57 zobrazuje srovnání hodnot celkové zadluženosti a krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji podle české účetní legislativy a IFRS for SMEs. Celková zadluženost se po transformaci účetních výkazů nepatrně snížila a společnost stále kryje aktiva z menší části z cizích zdrojů. Zadluženost by se měla pohybovat v rozmezí 30 - 60 %. Společnost se pohybuje v nižších hodnotách tohoto intervalu, proto v budoucnu může uvažovat o dalším zadlužení. U ukazatele krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji také nedošlo víceméně k žádné změně. Podle hodnoty ukazatele, společnost financuje dlouhodobý majetek dlouhodobými zdroji a není tak ohroženo splácení závazků.

Tabulka 57 Ukazatele zadluženosti – srovnání ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IFRS for SMEs
Celková zadluženost	33,86 %	33,64 %
Krytí DM dlouhodobými zdroji	1,2	1,19

5.3.4 Analýza aktivity

Ukazatel obratu aktiv se vlivem transformace snížil, takže se ještě více oddálil od minimální doporučené hodnoty, která je rovna jedné. Transformace na něj měla tedy negativní vliv a značí neefektivní využití majetku podniku. Tento pokles zapříčinilo snížení tržeb. Hodnoty doby obratu se zvýšily u všech položek, které zobrazuje Tabulka 58. I přes zvýšení hodnot doby obratu pohledávek a závazků, lze tyto ukazatele hodnotit

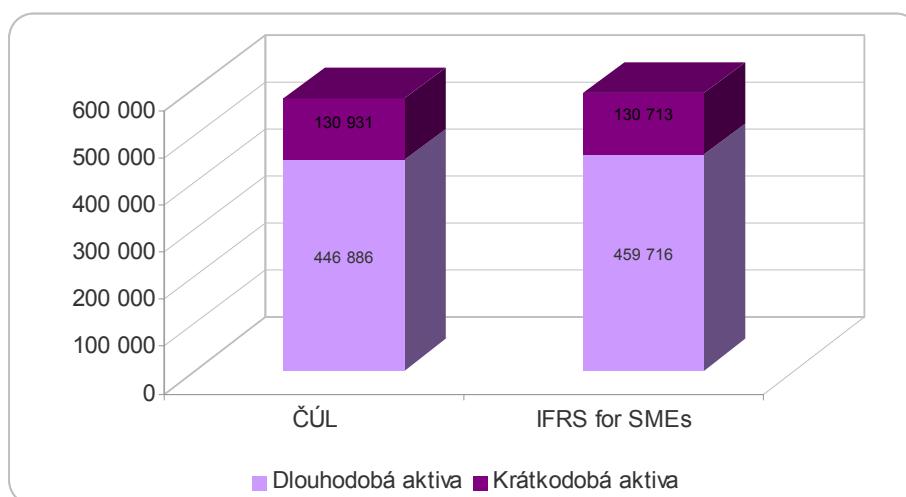
pozitivně, protože doba inkasa faktur je dvakrát kratší než doba splatnosti závazků. Za negativní lze ovšem považovat prodloužení doby obratu zásob.

Tabulka 58 Ukazatele aktivity – srovnání ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IFRS for SMEs
Obrat aktiv	0,65	0,56
Doba obratu zásob	87,24	97,7
Doba obratu pohledávek	18,64	21,37
Doba obratu závazků	40,57	46,24

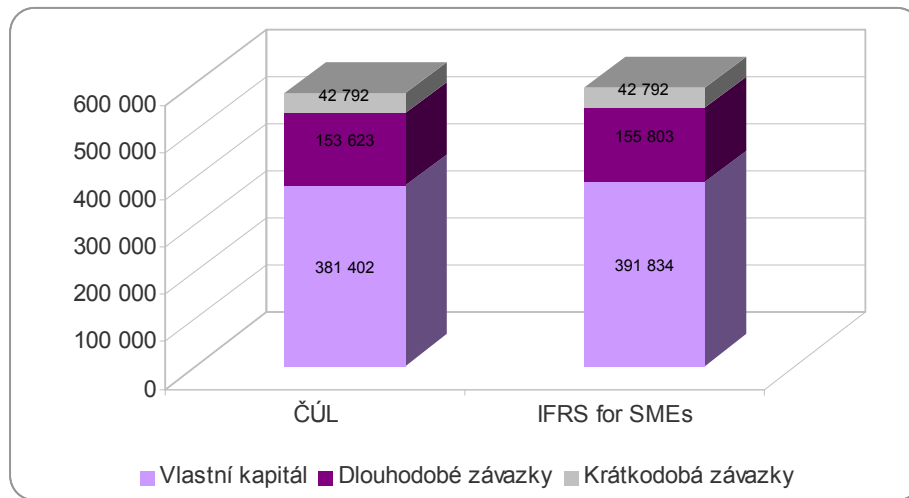
5.3.5 Vertikální a horizontální analýza

Konkrétní hodnoty získané vertikální a horizontální analýzou jsou uvedeny v příloze P VII a P VIII této práce. Zde budou zobrazeny jen hlavní veličiny rozvahy, tedy změna poměru dlouhodobých a krátkodobých aktiv a vlastního a cizího kapitálu. Při transformaci rozvahy se celkové aktiva zvýšili o 2,14 %, toto zvýšení bylo způsobeno nárůstem dlouhodobých aktiv o 2,79 %, které vzrostly v důsledku zařazení drobného majetku do rozvahy, zařazením majetku pořízeného prostřednictvím leasingu a také v důsledku přecenění nemovitostí na reálnou hodnotu. Srovnání struktury aktiv zobrazuje *Obrázek 1*.



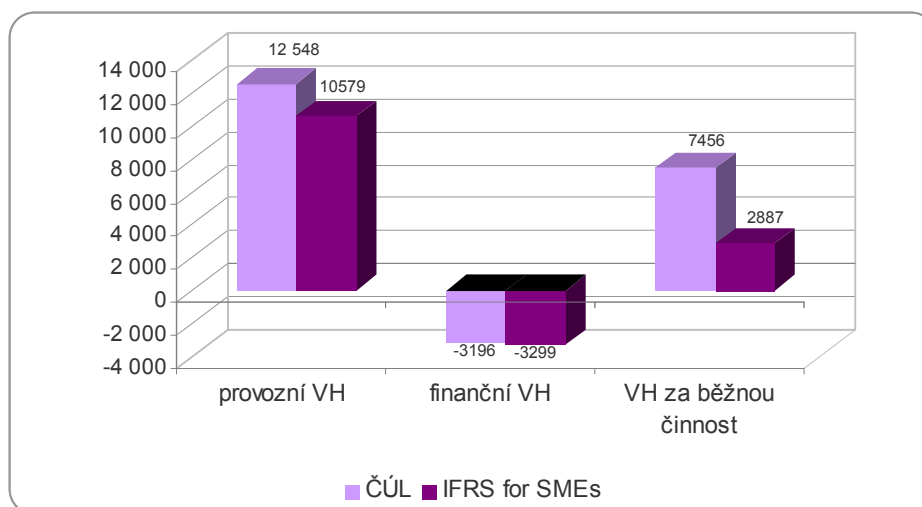
Obrázek 1 Srovnání struktury aktiv podle ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)

Pasiva se vlivem transformace zvýšila o 2,14 % a to díky navýšení vlastního kapitálu a odloženého daňového závazku. Srovnání struktury pasiv zobrazuje *Obrázek 2*.



Obrázek 2 Srovnání struktury pasiv podle ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)

Rozdílnost vykazování ovlivnila i výsledky hospodaření. Provozní výsledek hospodaření se vlivem transformace snížil o 18,61 %. Největší vliv na tuto změnu měla aktivace a změna stavu zásob vlastní činnosti, kterou nelze podle IFRS for SMEs vykázat ve výnosech. Finanční výsledek hospodaření se snížil a to o 3,12 %. Na toto snížení měly největší vliv kursové zisky a kursové ztráty, které se podle IFRS for SMEs nevykazují ve finanční části, ale v provozní. Srovnání výsledků hospodaření zobrazuje *Obrázek 3*.



Obrázek 3 Srovnání výsledků hospodaření podle ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)

5.4 Vyhodnocení nákladů a přínosů spojených s realizací projektu

Zavedení Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky do společnosti by přineslo řadu výhod, ale také nevýhod a to zejména v podobě nákladů. Účetní závěrka sestavená v souladu s IFRS for SMEs poskytuje lepší srovnatelnost s jinými podniky po celé Evropské Unii. Společnost by díky tomu mohla i sledovat svou zahraniční konkurenci, zejména po finanční stránce. V případě, že by do konkurenční firmy na tuzemském trhu vstoupil zahraniční investor a tato společnost by sestavovala účetní závěrku v souladu s IFRS for SMEs, mohla by účetní jednotka s touto firmou srovnat svou finanční situaci. Takto sestavená účetní závěrka poskytuje srozumitelnější a přehlednější informace nejen pro investory, ale také pro banky, věřitele i dodavatele, zejména na mezinárodní úrovni. Jako přínos lze uvést zvýšení kvalifikace zaměstnanců. Školení potřebné pro aplikaci tohoto standardu je přínosné nejen pro společnost, ale také pro zaměstnance, kteří ho podstoupí.

Společnost bude také spravedlivěji vykazovat dlouhodobý majetek, zejména ten, který je pořízen prostřednictvím leasingu. Ten se totiž, jak již bylo zmíněno, podle tohoto standardu vykazuje v majetku společnosti a ne v podrozvahové evidenci, jak je tomu v české účetní legislativě.

Standard bere dále v úvahu časovou hodnotu peněz. To znamená, že některý majetek a závazky mohou být vykázány v současné hodnotě budoucích peněžních prostředků. Díky tomu je zobrazena reálnější hodnota společnosti, což je přínosné zejména pro externí uživatele účetní závěrky.

Pro zavedení Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky do společnosti by bylo nutné vynaložit určité náklady. Mezi ty lze zařadit náklady na přeměnu podnikových procesů, které lze definovat mzdou zaměstnance z oblasti informačních systémů. Tento zaměstnanec musí upravit finanční, manažerské i informační systémy podniku. Aby mohla společnost aplikovat IFRS for SMEs je nutné upravit současný software pro vedení účetnictví a to zejména z důvodu, že se liší některé účetní postupy a také způsob vykazování. V souvislosti s tím, by bylo nutné vyškolit zaměstnance, kteří budou ve firmě tento standard zavádět. Existují i společnosti, které se zaváděním IFRS for SMEs do jednotlivých podniků zabývají. Pokud by účetní jednotka uvažovala o odborné pomoci takovéto společnosti, musela by vynaložit další náklady.

Jelikož účetní závěrka společnosti podléhá ověření auditorovi, dá se počítat i s tím, že by si auditorská společnost účtovala za své služby vyšší částku.

Zavedení IFRS for SMEs by bylo i časově náročné. Jelikož česká legislativa nedovoluje výpočet daně z příjmů z výsledku hospodaření zjištěného podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, musela by účetní jednotka vést evidenci, ze které by mohla zjistit výši daně z příjmů, která by byla v souladu s českou daňovou legislativou.

ZÁVĚR

V této diplomové práci byla provedena transformace účetní závěrky společnosti XY, s. r. o., sestavené k 31. 12. 2010 podle české účetní legislativy na účetní závěrku, která je v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Výstupem diplomové práce je tedy účetní závěrka, která obsahuje následující výkazy: Výkaz o finanční situaci, Výkaz o úplném výsledku a nerozdělených ziscích, Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, Výkaz o peněžních tocích a Příloha k účetní závěrce. Všechny tyto výkazy jsou sestaveny k 31. 12. 2010. Projekt transformace byl proveden na konkrétní společnosti, která mi poskytla potřebné informace a jednotlivé výkazy účetní závěrky.

Pro provedení transformace účetních výkazů sestavených v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky je nutné znát problematiku tohoto standardu. Z tohoto důvodu byly v teoretické části přiblíženy jeho jednotlivé oddíly a bylo provedeno jejich srovnání s českou účetní legislativou.

Při zpracování projektu transformace účetních výkazů na výkazy podle IFRS for SMEs bylo nutné provést řadu úprav. Ty bylo nutné provést z důvodu odlišnosti české účetní legislativy a Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Změny se týkaly oblasti dlouhodobého majetku, zejména drobného dlouhodobého majetku, finančního leasingu, dlouhodobých pohledávek a závazků, investic do nemovitostí, nákladů na reklamu, aktivace a změny stavu zásob, vykazování kursových rozdílů vznikajících při zahraničních obchodních transakcích a výpočtu rozdílné výše odložené daně. Tyto úpravy byly provedeny v analytické části této práce, kde se také provedl rozbor stávajících účetních výkazů. Pro převod účetní závěrky je důležité i správné začlenění jednotlivých položek účetních výkazů. Některé položky účetních výkazů sestavených podle české účetní legislativy totiž spadají do jiné kategorie ve výkazech sestavených podle IFRS for SMEs. Tyto položky byly zařazeny podle převodového můstku.

Cílem diplomové práce bylo nejen provést transformaci účetní závěrky, ale i vyhodnotit náklady a přínosy, které jsou spojené s transformací účetní závěrky. Díky nim si společnost udělá představu o tom, co získá a co bude nutné učinit v případě, že se rozhodne převod účetní závěrky uskutečnit. Zavedení Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky do společnosti má své pro i proti. Dle mého názoru,

náklady vynaložené za zavedení standardu do podniku představují pouze malé proti, oproti přínosům, které podnik zavedením získá.

Součástí práce bylo i provedení základní finanční analýzy. Konkrétně byla provedena finanční analýza pomocí poměrových ukazatelů, která obsahuje srovnání jednotlivých výsledků finančních ukazatelů podle české účetní legislativy a podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Na základě tohoto srovnání lze říci, že transformace neměla na finanční analýzu velký vliv. Hodnocení společnosti je sice po transformaci nepatrně horší ale i tak je společnost stále zisková, schopná dostát svým závazkům a není ani příliš zadlužená, takže si může dovolit přijetí úvěru v budoucnosti.

V České republice mají povinnost přechodu na vykazování v souladu s IFRS for SMEs pouze společnosti, které obchodují své akcie na veřejném trhu. Společnost XY, s. r. o. tedy nemá v současné době povinnost přechodu na IFRS for SMEs. Pro přechod by se rozhodla ze své vlastní iniciativy a to zejména s důvodu přesnějšiho a poctivějšiho vyobrazení své finanční situace. Přechod by pro společnost představoval vynaložení určitých nákladů, musela by vést evidenci pro výpočet daně z příjmů, také by došlo k snížení výsledku hospodaření a nepatrnému zhoršení ukazatelů finanční analýzy. Na základě těchto faktů lze říci, že přechod by pro společnosti nebyl příliš pozitivní. Nelze ho brát ale ani jako negativní, protože společnost je po provedené transformaci stále zisková, díky přechodu by mohla získat nové investory a také lépe proniknout na zahraniční trh. A samozřejmě také podává věrohodnější obraz své finanční pozice. Zda se společnost pro přechod rozhodne a bude svou účetní závěrku vykazovat v souladu s IFRS for SMES je jen a pouze její volba, doufám ale, že tato práce pro ni bude užitečná a napomůže jí při tomto rozhodování.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplněné a aktualizované vydání. Brno: Computer Press, a. s., 2008, 332 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [2] EPSTEIN, Barry Jay a Eva JERMAKOWICZ. *Interpretation and application of International financial reporting standards*. Hoboken, N. J.: Wiley, 2010, 1328 s. ISBN 978-0470-45322-3.
- [3] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní a daňové standardy*. Ostrava: KEY Publishing, s. r. o., 2007, 146 s. ISBN 978-80-87071-41-0.
- [4] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. aktualizované vydání. Ostrava: KEY Publishing s. r. o., 2011, 168 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- [5] HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. Praha: Kernberg Publishing, 2007, 192 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [6] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle IFRS 2011 v příkladech*. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2011, 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
- [7] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Praha: VOX a. s. - Nakladatelství, 2009a, 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [8] KRUPOVÁ, Lenka, Libor VAŠEK a Michal R. ČERNÝ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví : Principy, metodologie, interpretace*. Praha : VOX, a. s., 2005, 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [9] NERUDOVÁ, Danuše, Hana BOHUŠOVÁ, Patrik SVOBODA a Jan ŠIROKÝ. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.
- [10] PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ. *Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: LINDE nakladatelství, s. r. o., 2009, 336 s. ISBN 978-80-86131-85-6.

- [11] STROUHAL, Jiří et al.. *Harmonization of SME's financial reporting in emerging CEE countries*. [s.l.] : WSEAS Press, 2011, 328 s. ISBN 978-960-474-301-8.

Elektronické knihy:

- [12] KNÁPKOVÁ, Adriana a Drahomíra PAVELKOVÁ. *Finanční analýza: Kompletní průvodce s příklady* [online]. Praha: Grada Publishing, a. s., 2010 [cit. 2012-03-05]. ISBN 978-80-247-3349-4. Dostupné z: <http://books.google.cz/books?id=7FB5a-M3DhIC&printsec=frontcover&hl=cs#v=onepage&q&f=false>.
- [13] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi* [online]. 2. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2008 [cit. 2012-03-05]. ISBN 978-80-247-2481-4. Dostupné z: <http://books.google.cz/books?id=d173zWe0yTAC&printsec=frontcover&hl=cs#v=onepage&q&f=false>.

Internetové zdroje:

- [14] BYSTRICKÝ, Jiří. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky v EU*. Plzeň, 2010. Dostupné z: http://arnetjb.cz/soubory_ke_stazeni/Harmonizace_ucetnich_standardu_%20pro_male_a_stredni_firmy_k_29_8_2010.pdf.
- [15] *IFRS: Zjednodušené účetní výkaznictví – rada IASB zavádí úlevy pro malé a střední podniky*. Účetní zpravodaj Deloitte [online]. 2009 [cit. 2012-03-08]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_0909.pdf
- [16] JADVIŠČÁK, Daniel. *Ukazatelé zadluženosti*. Finanční analýza [online]. 2011 [cit. 2012-03-05]. Dostupné z: <http://financni-analyza.webnode.cz/ukazatele-zadluzenosti/>.
- [17] KRUPOVÁ, Lenka. *Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky - IFRS pro SME*. Účetní kavárna [online]. 2009b [cit. 2012-02-

- 18]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/?#heading2>.
- [18] KŘÍŽ, Petr, Milan ZELENÝ a Pavel KULHAVÝ. *IFRS a české účetní předpisy: podrobnosti a rozdíly*. Pricewaterhousecoopers. [online]. 2009 [cit. 2012-03-07]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
- [19] KŘÍŽ, Petr a Milan ZELENÝ. *Novela zákona o účetnictví dovoluje používat IFRS i pro nekonsolidované účetní závěrky*. Pricewaterhousecoopers: Tax & Business News [online]. 2011 [cit. 2012-03-08]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/tax-and-business-news-2011/tax-business-news-unor-11-cz.pdf>.
- [20] *Techniky a metody finanční analýzy*. Business Info [online]. [cit. 2012-03-05]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dane-ucetnictvi/techniky-a-metody-financni-analyzy/1000465/53421/>.
- [21] VOMÁČKA, Vladimír. *Novinky v českém účetnictví*. Pricewaterhousecoopers [online]. 2009 [cit. 2012-03-08]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/clanky-2009/novinky-v-ceskem-ucetnictvi.jhtml>.
- [22] *Vzorová konsolidovaná účetní závěrka podle IFRS za rok 2011*. Pricewaterhousecoopers [online]. [cit. 2012-04-12]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/vzorova-konsolidacni-ucetni-uzaverka-podle-ifrs-za-rok-2012.pdf>.
- [23] ZIKMUND, Martin. *Ukazatelé likvidity*. Business Vize [online]. 2010a [cit. 2012-03-05]. Dostupné z: <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-likvidity>.
- [24] ZIKMUND, Martin. *Ukazatelé rentability*. Business Vize [online]. 2010b [cit. 2012-03-05]. Dostupné z: <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-rentability>.
- [25] *Zadluženost*. Management Mania [online]. 2012 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <http://managementmania.com/zadluzenost>.

[26] *Zákon o daních z příjmů*. Business Center [online]. 2012 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>.

[27] *Zákon o účetnictví*. Business Center [online]. 2012 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>.

Ostatní zdroje:

[28] Interní materiály společnosti XY, s. r. o. za rok 2010.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CZ	Cizí zdroje
CZ-NACE	Klasifikace ekonomických činností
ČÚL	Česká účetní legislativa
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EMS	Environmental Management System – Systém řízení s prioritou ochrany životního prostředí
FM	Finanční majetek
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprises – Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky
ISO	International Standard Organisation – Mezinárodní organizace pro tvorbu norem
HM	Hmotný majetek
Mat.	Materiál
N	Náklady
NF	Nedělitelný fond
NM	Nehmotný majetek
NPO	Náklady příštího období
OA	Oběžná aktiva
OP	Opravné položky
QMS	Quality Management System – Systém řízení jakosti
RF	Rezervní fond
SH	Současná hodnota

SMV	Samostatné movité věci
SP	Sociální pojištění
V	Výnosy
VH	Výsledek hospodaření
ZK	Základní kapitál
ZC	Zůstatková cena
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Srovnání struktury aktiv podle ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)</i>	87
<i>Obrázek 2 Srovnání struktury pasiv podle ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)</i>	88
<i>Obrázek 3 Srovnání výsledků hospodaření podle ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)</i>	88

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců společnosti XY, s. r. o. (vlastní zpracování)</i>	33
<i>Tabulka 2 Korekce týkající se dlouhodobého nehmotného majetku (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	36
<i>Tabulka 3 Účetní a tržní hodnota investic do nemovitostí (vlastní zpracování)</i>	38
<i>Tabulka 4 Roční přehled plateb předmětu leasingu (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 262 – 280)</i>	39
<i>Tabulka 5 Výpočet ročních odpisů automobilu (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Tabulka 6 Korekce týkající se dlouhodobého hmotného majetku (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	40
<i>Tabulka 7 Korekce týkající se zásob (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	43
<i>Tabulka 8 Propočet úroků a amortizace diskontu (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tabulka 9 Korekce týkající se dlouhodobých pohledávek (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	44
<i>Tabulka 10 Korekce týkající se krátkodobých pohledávek (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	46
<i>Tabulka 11 Korekce týkající se krátkodobého finančního majetku (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	47
<i>Tabulka 12 Korekce týkající se vlastního kapitálu (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	49
<i>Tabulka 13 Propočet úroků a amortizace diskontu (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tabulka 14 Propočet úroků a amortizace diskontu (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tabulka 15 Korekce týkající se dlouhodobých závazků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	51
<i>Tabulka 16 Korekce týkající se krátkodobých závazků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	52
<i>Tabulka 17 Korekce týkající se bankovních úvěrů a výpomocí (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	53
<i>Tabulka 18 Přehled výsledku hospodaření společnosti XY, s. r. o. v jednotlivých letech (vlastní zpracování, upraveno podle výkazu zisku a ztráty společnosti XY, s. r. o.)</i>	54

<i>Tabulka 19 Korekce týkající se tržeb za prodej zboží (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>55</i>
<i>Tabulka 20 Korekce týkající se nákladů vynaložených na prodané zboží (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>55</i>
<i>Tabulka 21 Korekce týkající se výkonů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 184)</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka 22 Korekce týkající se výkonové spotřeby (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>57</i>
<i>Tabulka 23 Korekce týkající se osobních nákladů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>58</i>
<i>Tabulka 24 Korekce týkající se daní a poplatků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>58</i>
<i>Tabulka 25 Korekce týkající se odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185).....</i>	<i>59</i>
<i>Tabulka 26 Korekce týkající se tržeb z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>60</i>
<i>Tabulka 27 Korekce týkající se změny stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních NPO (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>60</i>
<i>Tabulka 28 Korekce týkající se ostatních provozních výnosů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>61</i>
<i>Tabulka 29 Korekce týkající se ostatních provozních nákladů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 30 Korekce týkající se výnosových úroků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 31 Korekce týkající se nákladových úroků (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka 32 Korekce týkající se ostatních finančních výnosů a nákladů (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 184)</i>	<i>64</i>
<i>Tabulka 33 Korekce týkající se daně z příjmu za běžnou činnost (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	<i>65</i>
<i>Tabulka 34 Přehled provedených změn mající vliv na odloženou daň (vlastní zpracování)</i>	<i>65</i>

<i>Tabulka 35 Výpočet odložené daně (vlastní zpracování)</i>	66
<i>Tabulka 36 Rozvaha – odložená daň (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	66
<i>Tabulka 37 Výsledovka – odložená daň (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 185)</i>	67
<i>Tabulka 38 Společnost XY, s. r. o. - Výkaz o finanční situaci k 31. 12. 2010 - Aktiva (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 28 - 40)</i>	70
<i>Tabulka 39 Společnost XY, s. r. o. - Výkaz o finanční situaci k 31. 12. 2010 – Závazky a vlastní kapitál (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 28 – 40)</i>	71
<i>Tabulka 40 Společnost XY, s. r. o. – Výkaz o úplném výsledku k 31. 12. 2010 (vlastní zpracování, upraveno podle projekt GAČR č. j. 402/09/0225)</i>	72
<i>Tabulka 41 Společnost XY, s. r. o. – Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu k 31. 12. 2010 (vlastní zpracování, upraveno podle Krupová, 2009a, s. 48)</i>	73
<i>Tabulka 42 Společnost XY, s. r. o. – Výkaz o peněžních tocích k 31. 12. 2010 (vlastní zpracování)</i>	74
<i>Tabulka 43 Struktura pozemků, budov a zařízení (vlastní zpracování)</i>	79
<i>Tabulka 44 Struktura nehmotných aktiv (vlastní zpracování)</i>	79
<i>Tabulka 45 Investice do nemovitostí (vlastní zpracování)</i>	80
<i>Tabulka 46 Struktura peněžních prostředků (vlastní zpracování)</i>	80
<i>Tabulka 47 Struktura obchodní a jiných pohledávek (vlastní zpracování)</i>	80
<i>Tabulka 48 Struktura zásob (vlastní zpracování)</i>	81
<i>Tabulka 49 Struktura vlastního kapitálu (vlastní zpracování)</i>	81
<i>Tabulka 50 Struktura obchodních a jiných závazků (vlastní zpracování)</i>	82
<i>Tabulka 51 Struktura půjček (vlastní zpracování)</i>	82
<i>Tabulka 52 Odložené daňové pohledávky (vlastní zpracování)</i>	83
<i>Tabulka 53 Odložené daňové závazky (vlastní zpracování)</i>	83
<i>Tabulka 54 Struktura tržeb (vlastní zpracování)</i>	84
<i>Tabulka 55 Ukazatele rentability – srovnání ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)</i>	85
<i>Tabulka 56 Ukazatele likvidity – srovnání ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)</i>	86

<i>Tabulka 57 Ukazatele zadluženosti – srovnání ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování).....</i>	<i>86</i>
<i>Tabulka 58 Ukazatele aktivity – srovnání ČÚL a IFRS for SMEs (vlastní zpracování)</i>	<i>87</i>

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Rozvaha – aktiva ke dni 31. 12. 2010 v tis. Kč
- P II Rozvaha – pasiva ke dni 31. 12. 2010 v tis. Kč
- P III Výkaz zisku a ztrát ke dni 31. 12. 2010 v tis. Kč
- P IV Souhrn úprav provedených v rozvaze a klasifikace položek podle IFRS for SMEs –
Aktiva
- P V Souhrn úprav provedených v rozvaze a klasifikace položek podle IFRS for SMEs –
Pasiva
- P VI Souhrn úprav provedených ve výkazu zisku a ztráty a klasifikace položek podle
IFRS for SMEs
- P VII Vertikální a horizontální analýza rozvahy
- P VIII Vertikální a horizontální analýza výkazu zisku a ztráty

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA – AKTIVA K 31. 12. 2010

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

ROZVAHA (BILANCE) ke dni 31.12.2010 (v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

IČ

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	883 183	-305 366	577 817	621 130
	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	751 007	-304 121	446 886	476 709
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	14 847	-9 323	5 524	4 513
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
3	Software	007	11 188	-9 231	1 957	2 772
4	Ocenitelná práva	008	0	0	0	0
5	Goodwill	009	0	0	0	0
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	184	-92	92	122
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	2 666	0	2 666	779
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	809	0	809	840
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	736 160	-294 798	441 362	472 196
B. II. 1	Pozemky	014	33 467	0	33 467	33 467
2	Stavby	015	500 130	-99 504	400 626	415 863
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	201 212	-195 294	5 918	22 759
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
5	Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0	0	0
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	0
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	1 351	0	1 351	107
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	0
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0	0	0
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizenani.cz, business.center.cz

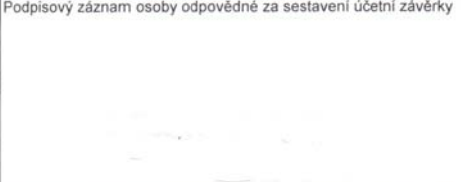
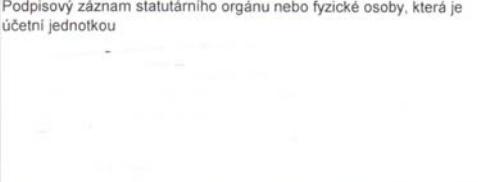
označ a	AKTIVA b	řad c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	131 502	-1 245	130 257	138 537
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	90 423	0	90 423	80 609
C. I. 1	Materiál	033	43 833	0	43 833	47 464
2	Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0	0
3	Výrobky	035	2 335	0	2 335	0
4	Zvířata	036	0	0	0	0
5	Zboží	037	44 255	0	44 255	33 145
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	200	0	200	200
II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	200	0	200	200
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	0	0	0	0
3	Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
6	Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
7	Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
8	Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	20 367	-1 245	19 122	23 620
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	15 543	-1 245	14 298	18 840
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	0	0	0	0
3	Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	0	0	0	0
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
6	Stát - daňové pohledávky	054	2 596	0	2 596	3 006
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	487	0	487	1 017
8	Dohadné účty aktivní	056	1 279	0	1 279	311
9	Jiné pohledávky	057	462	0	462	446
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	20 512	0	20 512	34 108
C. IV. 1	Peníze	059	337	0	337	405
2	Účty v bankách	060	20 175	0	20 175	33 703
3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	674	0	674	5 884
D. I. 1	Náklady příštích období	064	664	0	664	4 006
2	Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
3	Příjmy příštích období	066	10	0	10	1 878

PŘÍLOHA P II: ROZVAHA - PASIVA K 31. 12. 2010

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	577 817	621 130
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	381 402	374 043
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	100	100
	1 Základní kapitál	070	100	100
	2 Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
	3 Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	0	0
A. II. 1	Emisní ážio	074	0	0
	2 Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
	3 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
	4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	1 356	1 453
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	20	20
	2 Statutární a ostatní fondy	080	1 336	1 433
A. IV.	Výsledek hospodáření minulých let (ř. 82 + 83)	081	372 490	357 498
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	082	372 490	357 498
	2 Neuhrazená ztráta minulých let	083	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) <i>ř.01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118)/</i>	084	7 456	14 992
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	195 673	246 137
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	0	0
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	0	0
	2 Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0
	3 Rezerva na daň z příjmů	089	0	0
	4 Ostatní rezervy	090	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	6 958	26 252
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	092	6 190	25 084
	2 Závazky - ovládající a řídicí osoba	093	0	0
	3 Závazky - podstatný vliv	094	0	0
	4 Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095	0	0
	5 Dlouhodobé přijaté zálohy	096	0	0
	6 Vydané dluhopisy	097	0	0
	7 Dlouhodobé směnky k úhradě	098	0	0
	8 Dohadné účty pasivní	099	0	0
	9 Jiné závazky	100	768	1 168
	10 Odložený daňový závazek	101	0	0

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min. úč. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	42 050	46 503
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	103	5 138	6 360
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	104	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	105	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	103	4 320
5	Závazky k zaměstnancům	107	2 422	2 541
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	1 592	1 524
7	Stát - daňové závazky a dotace	109	2 751	3 407
8	Krátkodobé přijaté zálohy	110	29 715	27 176
9	Vydané dluhopisy	111	0	0
10	Dohadné účty pasivní	112	252	223
11	Jiné závazky	113	77	952
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	146 665	173 382
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	146 665	173 382
2	Krátkodobé bankovní úvěry	116	0	0
3	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	742	950
C. I. 1	Výdaje příštích období	119	136	275
2	Výnosy příštích období	120	606	675

Právní forma účetní jednotky :	společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	truhlářství

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
16.02.11		

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizenani.cz, business.center.cz

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY K 31. 12. 2010

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

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 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	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	171 912	181 822
\.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	129 393	137 715
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	42 519	44 107
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	201 210	218 215
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	161 268	187 825
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	2 335	0
3	Aktivace	07	37 607	30 390
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	143 820	156 507
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	124 690	132 327
B. 2	Služby	10	19 130	24 180
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	99 909	105 815
C.	Osobní náklady	12	52 204	51 381
C. 1	Mzdové náklady	13	38 041	37 526
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	12 939	12 415
C. 4	Sociální náklady	16	1 224	1 440
D.	Daně a poplatky	17	250	265
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	32 011	32 608
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	29	145
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	29	143
2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	2
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	0	165
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	165
F. 2	Prodaný materiál	24	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	767	-123
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	309	12 307
H.	Ostatní provozní náklady	27	2 467	8 014
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	30	12 548	25 957

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizenari.cz, business.center.cz

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
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 (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 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	178	268
N.	Nákladové úroky	43	6 476	6 878
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	4 115	3 907
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 013	2 319
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření <i>/(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))/</i>	48	-3 196	-5 022
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	1 896	5 943
Q. 1	-splatná	50	1 896	5 943
Q. 2	-odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	7 456	14 992
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
..	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	-splatná	56	0	0
S. 2	-odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	7 456	14 992
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	9 352	20 935

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
16.02.11		

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář www.danovaprizeni.cz, business.center.cz

**PŘÍLOHA P IV: SOUHRN ÚPRAV PROVEDENÝCH V ROZVAZE
A KLASIFIKACE POLOŽEK PODLE IFRS FOR SMES - AKTIVA**

(tis. Kč)	ČÚL	IFRS for SMEs	Rozdíl	Klasifikace dle IFRS
AKTIVA CELKEM	577 817	590 429	+ 12 612	
DM	446 886	459 716	+ 12 830	
DNM	5 524	5 559	+ 35	
software	1 957	1 992	+ 35	Nehmotná aktiva
jiný DNM	92	92	0	Nehmotná aktiva
nedokončený DNM	2 666	2 666	0	Nehmotná aktiva
poskytnuté zálohy na DNM	809	809	0	Nehmotná aktiva
DHM	441 362	454 157	+ 12 795	
pozemky	33 467	33 467	0	Pozemky, budovy a zařízení
stavby	400 626	58 126	- 342 500	Pozemky, budovy a zařízení
SMV	5 918	9 064	+ 3 146	Pozemky, budovy a zařízení
nedokončený DHM	1 351	1 351	0	Pozemky, budovy a zařízení
investice do nemovitostí	0	352 149	+ 352 149	Investice do nemovitostí
OA	130 257	130 713	+ 456	
ZÁSoby	90 423	90 423	0	
materiál	43 833	43 833	0	Zásoby
výrobky	2 335	2 335	0	Zásoby
zboží	44 255	44 255	0	Zásoby
DLOUHODOBÉ POHLEDÁVKY	200	196	- 4	
pohledávky z obchodních vztahů	200	196	- 4	Dlouhodobé pohledávky
KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY	19 122	19 582	+ 460	
pohledávky z obchodních vztahů	14 298	15 577	+ 1 279	Obchodní a jiné pohledávky
stát – daňové pohledávky	2 596	2 596	0	Obchodní a jiné pohledávky
krátkodobé poskytnuté zálohy	487	487	0	Obchodní a jiné pohledávky
dohadné účty aktivní	1 279	0	- 1 279	Obchodní a jiné pohledávky
jiné pohledávky	462	922	+ 460	Obchodní a jiné pohledávky
KRÁTKODOBÝ FM	20 512	20 512	0	
peníze	337	337	0	Peníze
účty v bankách	20 175	20 175	0	Peníze
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	674	0	- 674	
náklady příštích období	664	0	- 664	Obchodní a jiné pohledávky
příjmy příštích období	10	0	- 10	Obchodní a jiné pohledávky

**PŘÍLOHA P V: SOUHRN ÚPRAV PROVEDENÝCH V ROZVAZE
A KLASIFIKACE POLOŽEK PODLE IFRS FOR SMES - PASIVA**

(tis. Kč)	ČÚL	IFRS for SMEs	Rozdíl	Klasifikace dle IFRS
PASIVA CELKEM	577 817	590 429	+ 12 612	
VLASTNÍ KAPITÁL	381 402	391 834	+ 10 432	
ZÁKLADNÍ KAPITÁL	100	100	0	
Základní kapitál	100	100	0	Základní kapitál
RF, NF A OST. FONDY ZE ZISKU	1 356	1 356	0	
Zákonný rezervní fond / NF	20	20	0	Nerozdělené zisky
Statutární a ostatní fondy	1 336	1 336	0	Nerozdělené zisky
VH MINULÝCH LET	372 490	372 624	+ 134	
Nerozdělený zisk minulých let	372 490	372 624	+ 134	Nerozdělené zisky
VH BĚŽNÉHO ÚČETNÍHO OBDOBÍ	7 456	2 887	- 4 569	Nerozdělené zisky
FOND Z PŘECENĚNÍ DM	0	14 867	+ 14 867	Nerozdělené zisky
CIZÍ ZDROJE	195 673	198 595	+ 2 922	
DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	6 958	9 138	+ 2 180	
Závazky z obchodních vztahů	6 190	5 892	- 298	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky
Jiné závazky	768	749	- 19	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky
Odložený daňový závazek	0	2 497	+ 2 497	Odložený daňový závazek
KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	42 050	42 792	+ 742	
Závazky z obchodních vztahů	5 138	5 390	+ 252	Obchodní a jiné závazky
Závazky ke společníkům	103	103	0	Obchodní a jiné závazky
Závazky k zaměstnancům	2 422	2 422	0	Obchodní a jiné závazky
Závazky ze SP a ZP	1 592	1 592	0	Obchodní a jiné závazky
Stát – daňové závazky a dotace	2 751	2 751	0	Obchodní a jiné závazky
Krátkodobé přijaté zálohy	29 715	29 715	0	Obchodní a jiné závazky
Dohadné účty pasivní	252	0	- 252	Obchodní a jiné závazky
Jiné závazky	77	819	+ 742	Obchodní a jiné závazky
BANKOVNÍ ÚVĚRY	146 665	146 665	0	
Bankovní úvěry dlouhodobé	146 665	146 665	0	Bankovní úvěr
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	742	0	- 742	Obchodní a jiné závazky

**PŘÍLOHA P VI: SOUHRN ÚPRAV PROVEDENÝCH VE VÝKAZU
ZISKU A ZTRÁTY A KLASIFIKACE POLOŽEK PODLE IFRS FOR
SMES**

(tis. Kč)	ČÚL	IFRS for SMEs	Rozdíl	Klasifikace dle IFRS
Tržby za prodej zboží	171 912	171 912	0	Výnosy
N vynaložené na prodané zboží	129 393	129 393	0	Výkonová spotřeba
OBCHODNÍ MARŽE	42 519	42 519	0	
Výkony	201 210	161 268	- 39 942	
- Tržby za prodej vl. výr. a služeb	161 268	161 268	0	Výnosy
- Změna stavu zásob vlastní činnosti	2 335	0	- 2 335	Výkonová spotřeba
- Aktivace	37 607	0	- 37 607	Výkonová spotřeba
Výkonová spotřeba	143 820	100 407	- 43 413	
- Spotřeba materiálu a energie	124 690	81 107	- 43 583	Výkonová spotřeba
- Služby	19 130	19 300	+ 170	Výkonová spotřeba
PŘIDANÁ HODNOTA	99 909	103 380	+ 3 471	
Osobní náklady	52 204	52 204	0	
- Mzdové náklady	38 041	38 041	0	Mzdy a zam. požitky
- Náklady na SP a ZP	12 939	12 939	0	Mzdy a zam. požitky
- Sociální náklady	1 224	1 224	0	Mzdy a zam. požitky
Daně a poplatky	250	250	0	Ostatní náklady
Odpisy dlouhodobého HM a NM	32 011	25 365	- 6 646	Odpisy HM a NM
Tržby z prodeje DM	29	29	0	Ostatní výnosy
Změna stavu rezerv a OP	767	767	0	Ostatní náklady
Ostatní provozní výnosy	309	788	+ 479	Ostatní výnosy
Ostatní provozní náklady	2 467	15 032	+ 12 565	Ostatní náklady
PROVOZNÍ VH	12 548	10 579	- 1 969	
Výnosové úroky	178	183	+ 5	Finanční výnosy
Nákladové úroky	6 476	6 638	+ 162	Finanční náklady
Ostatní finanční výnosy	4 115	3 544	- 571	Finanční výnosy
Ostatní finanční náklady	1 013	388	- 625	Finanční náklady
FINANČNÍ VH	- 3 196	- 3 299	- 103	
Daň z příjmu za běžnou činnost	1 896	4 393	+ 2 497	
- Splatná	1 896	1 896	0	Daně ze zisku
- Odložená	0	2 497	+ 2 497	Daně ze zisku
VH za běžnou činnost	7 456	2 887	- 4 569	
VH za účetní období	7 456	2 887	- 4 569	
VH před zdaněním	9 352	7 280	- 2 072	

PŘÍLOHA P VII: VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA ROZVAHY

(tis. Kč)	ČÚL		IFRS for SMEs		Rozdíl	
	Absolut.	%	Absolut.	%	Absolut.	%
AKTIVA CELKEM	577 817	100,00 %	590 429	100,00 %	+ 12 612	2,14 %
DM	446 886	77,34 %	459 716	77,86 %	+ 12 830	2,79 %
DNM	5 524	0,96 %	5 559	0,94 %	+ 35	0,63 %
DHM	441 362	76,38 %	454 157	76,92 %	+ 12 795	2,82 %
OA	130 257	22,54 %	130 713	22,14 %	+ 456	0,35 %
ZÁSoby	90 423	15,65 %	90 423	15,32 %	0	0,00 %
DLOUHODOBÉ POHLEDÁVKY	200	0,03 %	196	0,03 %	- 4	- 2,04 %
KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY	19 122	3,31 %	19 582	3,32 %	+ 460	2,35 %
KRÁTKODOBÝ FM	20 512	3,55 %	20 512	3,47 %	0	0,00 %
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	674	0,12 %	0	0,00 %	- 674	
PASIVA CELKEM	577 817	100,00 %	590 429	100,00 %	+ 12 612	2,14 %
VLASTNÍ KAPITÁL	381 402	66,00 %	391 834	66,36 %	+ 10 432	2,66 %
ZK	100	0,02 %	100	0,02 %	0	0,00 %
RF, NF A OST. FONDY ZE ZISKU	1 356	0,23 %	1 356	0,23 %	0	0,00 %
VH MINULÝCH LET	372 490	64,46 %	372 624	63,11 %	+ 134	0,04 %
VH BĚŽNÉHO ÚČETNÍHO OBDOBÍ	7 456	1,29 %	2 887	0,49 %	- 4 569	- 158,26 %
FOND Z PŘECENĚNÍ DM	0	0,00 %	14 867	2,51 %	+ 14 867	100,00 %
CIZÍ ZDROJE	195 673	33,86 %	198 595	33,64 %	+ 2 922	1,47 %
DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	6 958	1,20 %	9 138	1,55 %	+ 2 180	23,86 %
KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	42 050	7,28 %	42 792	7,25 %	+ 742	1,73 %
BANKOVNÍ ÚVĚRY	146 665	25,38 %	146 665	24,84 %	0	0,00 %
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	742	0,14 %	0	0,00 %	- 742	

PŘÍLOHA P VIII: VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

(tis. Kč)	ČÚL		IFRS for SMEs		Rozdíl	
	Absolut.	%	Absolut.	%	Absolut.	%
VÝNOSY CELKEM	377 753	100,00 %	337 724	100,00 %	- 40 029	- 11,85 %
NÁKLADY CELKEM	370 297	100,00 %	334 837	100,00 %	- 35 460	- 10,59 %
Tržby za prodej zboží	171 912	45,51 %	171 912	50,91 %	0	0,00 %
N vynaložené na prodané zboží	129 393	34,94 %	129 393	38,64 %	0	0,00 %
Výkony	201 210	53,27 %	161 268	47,75 %	- 39 942	- 24,77 %
Výkonová spotřeba	143 820	38,84 %	100 407	29,99 %	- 43 413	- 43,24 %
Osobní náklady	52 204	14,10 %	52 204	15,59 %	0	0,00 %
Daně a poplatky	250	0,07 %	250	0,07 %	0	0,00 %
Odpisy dlouhodob. HM a NM	32 011	8,65 %	25 365	7,58 %	- 6 646	-26,20 %
Tržby z prodeje DM	29	0,01 %	29	0,01 %	0	0,00 %
Změna stavu rezerv a OP	767	0,21 %	767	0,23 %	0	0,00 %
Ostatní provozní výnosy	309	0,08 %	788	0,23 %	+ 479	60,79 %
Ostatní provozní náklady	2 467	0,67 %	15 032	4,49 %	+ 12 565	83,59 %
PROVOZNÍ VH	12 548	-	10 579	-	- 1 969	- 18,61 %
Výnosové úroky	178	0,05 %	183	0,05 %	+ 5	2,73 %
Nákladové úroky	6 476	1,75 %	6 638	1,98 %	+ 162	2,44 %
Ostatní finanční výnosy	4 115	1,08 %	3 544	1,05 %	- 571	- 16,11 %
Ostatní finanční náklady	1 013	0,26 %	388	0,12 %	- 625	- 161,08 %
FINANČNÍ VH	- 3 196	-	- 3 299	-	- 103	- 3,12 %
Daň z příjmu za běžnou činnost	1 896	0,51 %	4 393	1,31 %	+ 2 497	56,84 %
VH za běžnou činnost	7 456	-	2 887	-	- 4 569	- 158,26 %
VH za účetní období	7 456	-	2 887	-	- 4 569	- 158,26 %
VH před zdaněním	9 352	-	7 280	-	- 2 072	- 28,46 %