

Projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Bc. Petr Kubáč

Diplomová práce
2010



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petr KUBÁČ**

Osobní číslo: **M08390**

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 mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše provedte popis a srovnání českých účetních standardů (ČÚP) a mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS), zejména se zaměřením se na standard IFRS pro malé a střední podniky.

II. Praktická část

- Provedte analýzu rozdílů mezi ČÚP a IAS/IFRS, které budou při převodu výkazů použity.
- Na základě předchozí analýzy srovnajte účetní závěrku sestavenou podle českých účetních předpisů s mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS).
- Vypracujte projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, s.r.o. na účetní výkazy dle mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS).

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- [1] BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
[2] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. 330 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
[3] KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
[4] MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS. Praha: Leges, 2009. 352 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
[5] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUSKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: Institut svazu účetních, 2007. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Struhařová
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 29. března 2010
Termín odevzdání diplomové práce: 3. května 2010

Ve Zlíně dne 29. března 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA 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 obhajoby ¹⁾;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3 ²⁾;
- podle § 60 ³⁾ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 ³⁾ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou 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.

Ve Zlíně 3. 5. 2010


.....

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

(1) Vysoká škola nevydávalečně 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 vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

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

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

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

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

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

ABSTRAKT

Tématem mé diplomové práce je vypracování projektu transformace českých účetních výkazů na výkazy dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, speciálně dle standardu pro malé a střední podniky.

Práce je rozdělena na dvě části, část teoretickou a praktickou.

V teoretické části se nejprve zaměřím na celosvětovou harmonizaci účetnictví, na kterou navážu problematikou mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále se budu věnovat mezinárodnímu standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, podle kterého budu provádět převod výkazů. Okomentuji nejdůležitější části tohoto standardu a uvedu případné rozdíly tohoto standardu a české legislativy.

V praktické části nejdříve zanalyzuji jednotlivé položky výkazů, aby bylo zřejmé, které položky výkazů budou při převodu na IFRS důležité. Poté se budu zabývat samotným projektem transformace na výkazy dle standardu pro malé a střední podniky. Popíšu, ve kterých oblastech výkazů nastane změna, a poté pomocí převodového můstku zanesu tyto změny do výkazů. Následně zpracuji finální výkazy podle IFRS pro malé a střední podniky a nakonec zhodnotím celý projekt.

Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Harmonizace účetnictví, IFRS pro malé a střední podniky, české účetní standardy, převod výkazů na IAS/IFRS

ABSTRACT

The subject of my master thesis is to elaborate a project of transformation of Czech financial statements into the financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards, specially according to standard for small and medium-sized entities.

The thesis is divided in two parts, theoretical part and practical part.

In the theoretical part I will focus on global accounting harmonization, then I will continue with a description of International Financial Reporting Standards. Further I will present International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities, which I

will use for statements transformation. I will describe the most important parts of this standard and I will carry out a comparison of this standard and Czech accounting legislation.

In the practical part I will analyse each item of financial statements to find, which items will be important for the transformation. Then I will aim for the project of transformation of financial statements according to standard for small and medium-sized entities. I will describe the changes in financial statements and I will use a transformation bridge to implement all changes in statements. After that I will make final statements in accordance with IFRS for small and medium-sized entities and finally I will evaluate the whole project.

Keywords: International financial reporting standards, Accounting harmonization, IFRS for small and medium sized entities, Czech accounting standards, Transformation of financial statements into IAS/IFRS

Chtěl bych poděkovat vedoucí mé diplomové práce, Ing. Kateřině Struhařové, za odborné vedení a připomínky, které mi poskytovala při vypracování diplomové práce.

Také bych chtěl poděkovat panu Ing. Petru Němcovi ze společnosti XY, s. r. o. za ochotu, kterou projevil při poskytování údajů pro mou diplomovou práci.

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

OBSAH

| | |
|--|-----------|
| ÚVOD | 12 |
| TEORETICKÁ ČÁST | 13 |
| 1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ | 14 |
| 1.1 HARMONIZACE V RÁMCI EU | 14 |
| 1.2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ VE SVĚTĚ..... | 16 |
| 1.3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ (IAS/IFRS) | 16 |
| 1.3.1 Proces tvorby Mezinárodních standardů účetního výkaznictví..... | 18 |
| 1.3.2 Koncepční rámec..... | 18 |
| 1.4 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY (IFRS PRO SME) | 22 |
| 1.4.1 Definice malého a středního podniku..... | 23 |
| 1.4.2 Podpora malých a středních podniků v České republice..... | 24 |
| 1.4.3 Tvorba IFRS pro SME | 25 |
| 1.4.4 Základní zásady IFRS pro SME..... | 25 |
| 1.4.5 Rozdíly mezi plnými IFRS a IFRS pro malé a střední podniky..... | 27 |
| 1.4.6 Finální verze IFRS pro SME..... | 27 |
| 2 MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY (IFRS PRO SME) | 29 |
| 2.1 VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI | 29 |
| 2.2 VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU A VÝSLEDOVKA | 30 |
| 2.3 VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU..... | 31 |
| 2.4 VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH | 31 |
| 2.5 ZÁKLADNÍ A OSTATNÍ FINANČNÍ NÁSTROJE..... | 32 |
| 2.6 ZÁSoby..... | 34 |
| 2.7 POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ | 34 |
| 2.8 NEHMOTNÁ AKTIVA JINÁ NEŽ GOODWILL | 36 |
| 2.9 LEASINGY..... | 37 |
| 2.10 REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA..... | 38 |
| 2.11 ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL..... | 40 |
| 2.12 VÝNOSY | 41 |
| 2.13 DOTACE..... | 43 |
| 2.14 VÝPŮJČNÍ NÁKLADY | 44 |
| 2.15 SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV | 45 |
| 2.16 DANĚ ZE ZISKU | 46 |
| PRAKTICKÁ ČÁST | 49 |
| 3 ANALYTICKÁ ČÁST | 50 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 3.1 | ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI | 50 |
| 3.2 | POUŽITÉ ZDROJE INFORMACÍ | 51 |
| 3.3 | ANALÝZA ROZVAHY | 52 |
| 3.3.1 | Dlouhodobý nehmotný majetek | 52 |
| 3.3.2 | Dlouhodobý hmotný majetek | 53 |
| 3.3.3 | Zásoby | 54 |
| 3.3.4 | Dlouhodobé pohledávky..... | 55 |
| 3.3.5 | Krátkodobé pohledávky | 55 |
| 3.3.6 | Krátkodobý finanční majetek | 56 |
| 3.3.7 | Časové rozlišení | 56 |
| 3.3.8 | Základní kapitál..... | 56 |
| 3.3.9 | Kapitálové fondy | 56 |
| 3.3.10 | Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku..... | 56 |
| 3.3.11 | Nerozdělený zisk minulých let | 57 |
| 3.3.12 | Výsledek hospodaření běžného účetního období | 57 |
| 3.3.13 | Rezervy..... | 57 |
| 3.3.14 | Dlouhodobé závazky | 58 |
| 3.3.15 | Krátkodobé závazky | 58 |
| 3.3.16 | Bankovní úvěry a výpomoci..... | 58 |
| 3.3.17 | Časové rozlišení | 59 |
| 3.4 | ANALÝZA VÝSLEDOKY | 60 |
| 3.4.1 | Výkony | 60 |
| 3.4.2 | Výkonová spotřeba..... | 61 |
| 3.4.3 | Osobní náklady..... | 61 |
| 3.4.4 | Daně a poplatky..... | 61 |
| 3.4.5 | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 61 |
| 3.4.6 | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 62 |
| 3.4.7 | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 62 |
| 3.4.8 | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti | 62 |
| 3.4.9 | Ostatní provozní výnosy..... | 62 |
| 3.4.10 | Ostatní provozní náklady | 62 |
| 3.4.11 | Výnosové úroky..... | 63 |
| 3.4.12 | Nákladové úroky | 63 |
| 3.4.13 | Ostatní finanční výnosy | 63 |
| 3.4.14 | Ostatní finanční náklady..... | 64 |
| 3.4.15 | Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná..... | 64 |
| 3.4.16 | Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená..... | 64 |
| 3.4.17 | Mimořádný výsledek hospodaření | 64 |
| 3.5 | VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH | 65 |
| 3.6 | VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU..... | 67 |
| 3.7 | SWOT ANALÝZA..... | 67 |
| 4 | PROJEKT PŘECHODU NA MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ | 71 |

| | | |
|--------|---|------------|
| 4.1 | PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ | 71 |
| 4.2 | POSTUP PRO PŘÍPRAVU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA PRVNÍ PŘECHOD | 71 |
| 4.3 | VHODNOST APLIKACE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY | 73 |
| 4.4 | ANALÝZA ROZDÍLŮ MEZI ČÚP A IAS/IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY | 73 |
| 4.4.1 | Zásoby | 73 |
| 4.4.2 | Dlouhodobý hmotný majetek | 74 |
| 4.4.3 | Dlouhodobý nehmotný majetek | 76 |
| 4.4.4 | Dotace..... | 76 |
| 4.4.5 | Rezervy..... | 77 |
| 4.4.6 | Krátkodobé pohledávky a závazky..... | 78 |
| 4.4.7 | Kurzové rozdíly..... | 78 |
| 4.4.8 | Mimořádné náklady a výnosy..... | 79 |
| 4.4.9 | Změna stavu zásob vlastní činnosti..... | 79 |
| 4.4.10 | Tržby z prodeje a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu..... | 80 |
| 4.4.11 | Daně ze zisku | 80 |
| 4.5 | PŘEVODOVÝ MŮSTEK | 82 |
| 4.5.1 | Transformace rozvahy | 82 |
| 4.5.2 | Transformace výsledovky | 88 |
| 4.6 | SESTAVENÍ FINANČNÍCH VÝKAZŮ PODLE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY | 91 |
| 4.6.1 | Výkaz o finanční pozici..... | 92 |
| 4.6.2 | Výkaz o úplném výsledku | 94 |
| 4.6.3 | Příloha k účetní závěrce | 95 |
| 4.7 | PROBLÉMY PŘI SESTAVOVÁNÍ FINANČNÍCH VÝKAZŮ | 95 |
| 4.8 | NÁVRHY A DOPORUČENÍ PRO FIRMU | 96 |
| | ZÁVĚR | 98 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 100 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK | 102 |
| | SEZNAM TABULEK..... | 104 |
| | SEZNAM PŘÍLOH..... | 106 |

ÚVOD

V dnešní době stále vzrůstá význam slova globalizace. Globalizace pronikla snad do všech oblastí našeho soukromého i pracovního života. Mezi tyto oblasti patří bezpochyby také účetnictví a účetní výkaznictví. V současnosti stále rostou požadavky investorů a dalších uživatelů finančních výkazů na finanční vykazování, proto vzrůstá snaha o celosvětovou harmonizaci účetnictví. Srovnatelnost účetních výkazů se totiž stává důležitým nástrojem pro úspěch firmy v konkurenčním boji. Důležitou roli v harmonizaci účetnictví ve světě a v Evropě plní Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS.

V rámci České republiky platí povinnost používat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS pouze pro ty společnosti, které jsou emitentem cenných papírů obchodovaných na regulovaných veřejných trzích. Pro ostatní společnosti na českém trhu je použití IAS/IFRS dobrovolné.

Rada pro mezinárodní účetní standardy však vytvořila standard IFRS pro SME určený pro malé a střední podniky. Použití jej mohou pouze podniky, které nemají veřejnou odpovědnost. Znamená to, že podnikové kapitálové nástroje a dluhopisy nejsou obchodovány na veřejném trhu. Tento standard obsahuje řadu zjednodušení oproti standardům IAS/IFRS v plném znění, přitom je kladen stejný důraz na srovnatelnost účetních výkazů.

I když vykazování dle IAS/IFRS je pro podniky přínosné, česká účetní legislativa stále klade velké překážky tomuto systému. Stále však existuje tendence v přibližování těchto dvou účetních systémů.

Hlavním cílem mé diplomové práce je převést účetní výkazy společnosti XY, s. r. o. dle českých účetních předpisů na výkazy dle IFRS pro SME.

Práce je rozdělena na několik částí, část teoretickou, část analytickou a část projektovou.

V teoretické části se zaměřím na celosvětovou harmonizaci účetnictví, poté popíšu jednotlivé části standardu IFRS pro SME a provedu srovnání s českou účetní legislativou.

Praktickou část začnu analytickou částí, ve které analyzuji jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty s důrazem na důležitost těchto položek při převodu výkazů na IFRS pro SME. Následuje část projektová, ve které budou popsány provedené změny ve výkazech, dále zanesu všechny změny do převodového můstku a sestavím výkazy v souladu s IFRS pro SME. Na závěr uvedu návrhy a doporučení pro firmu a celý projekt zhodnotím.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Světová ekonomika má už řadu let stále více globální charakter. Proto je kladen stále větší důraz na sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti a spolehlivosti účetních a ekonomických informací. V centru zájmu se v rámci informačních systémů ocitá zejména harmonizace účetnictví.

V Evropě stále probíhá politické sjednocování – rozšiřování Evropské unie. Stále dochází k územnímu rozšiřování a také k centralizaci rozhodovacích pravomocí. I díky těmto procesům vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou důležité z hlediska provádění podnikatelských rozhodnutí, poskytování dotací, grantů a podpor v nejrůznějších podobách.

V současnosti existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS),
- Účetní směrnice Evropské unie,
- Národní účetní standardy USA (US GAAP) [2].

1.1 Harmonizace v rámci EU

První snahy o harmonizaci účetnictví v rámci Evropského hospodářského společenství byly završeny přijetím směrnic, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví. Jde o následující směrnice:

- 4. směrnice Rady Evropského společenství z 25. 6. 1978 – zaměřena na obsah účetní závěrky. Tato směrnice byla do roku 2000 doplněna ještě o další tři významné směrnice řídící účetnictví,
- 7. směrnice Rady (EHS) z 13. 6. 1983 – věnovaná konsolidované účetní závěrce,
- 8. směrnice Rady (EHS) z 10. 4. 1984 – upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek [1].

Asi nejvýznamnější směrnicí v oblasti účetnictví je tzv. čtvrtá směrnice, která se týká sestavování ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. Pro tuto směrnici je charakteristické, že obsahuje velký počet variantních řešení, ze kterých si mo-

hou vybrat členské státy, nebo v některých případech přímo podnik, což umožňuje respektovat i specifika a zvyklosti národních účetních systémů. Na druhou stranu je právo volby omezujícím faktorem z hlediska srovnatelnosti účetních informací [1].

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise novou harmonizační strategii. Evropská komise vydala rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvořit nový systém standardů, když vhodný systém nadnárodních účetních standardů již byl vytvořen a je průběžně stále zdokonalován. Za nástroj regulace evropského účetnictví proto byly zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Tato strategie již vyžaduje sestavení konsolidované účetní závěrky společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS.

V průběhu několika dalších let byly vydány důležité dokumenty týkající se aplikace IFRS:

- 27. září 2001 byla vydána směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65 - obsahem je oceňování finančních nástrojů ve fair value.
- 19. července 2002 bylo vydáno Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady – obsahem je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS pro registrované společnosti na burzách cenných papírů a dále možnost rozšíření používání IFRS na neregistrované společnosti a na individuální závěrku v závislosti na národní právní úpravě vedení účetnictví těchto subjektů.
- 18. června 2003 byla vydána směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES – obsahuje rozhodnutí, že 4., 7. a další novelizované směrnice zabezpečují soulad mezi závěrkou sestavenou podle směrnic a podle IFRS.
- 29. září 2003 bylo vydáno nařízení ES 1725/2002 o přijetí určitých Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – obsahově navazuje na nařízení o IAS z roku 2001.

Aby byla zabezpečena implementace IFRS do národních účetních systémů, byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus. Posláním schvalovacího mechanismu je zajištění uznání IFRS v prostředí EU. Vychází se z toho, že jsou povinné pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG a zveřejněny v Úředním věstníku [2].

Schvalovací mechanismus zahrnuje následující postup:

1. EU zajistí přeložení standardů do všech evropských jazyků,

2. Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) předá Evropské komisi své stanovisko
3. Skupina Evropské komise pro novelizaci standardů předloží Evropské komisi své názory na doporučení Evropské poradenské skupiny pro účetní výkaznictví,
4. Účetní regulační výbor Evropské komise (ARC) doporučí standardy ke schválení,
5. 27 členů Evropské komise oficiálně hlasuje pro schválení standardů [1].

1.2 Harmonizace účetnictví ve světě

Globalizace kapitálových trhů vyžaduje i celosvětovou harmonizaci účetních systémů. Při používání národních účetních systémů je srovnání účetních informací velmi náročné. To způsobuje problémy především investorům na kapitálových trzích. V současnosti existuje několik uznávaných systémů účetního výkaznictví, které jsou uznávané na celosvětových kapitálových trzích. Jedná se hlavně o IAS/IFRS a US GAAP.

V současné době, pokud je evropská společnost registrována u Komise pro cenné papíry v USA a používá standardy IAS/IFRS, musí přepočítat svoje aktiva a výnosy dle US GAAP [1].

I proto existuje významná tendence vývoje mezinárodní harmonizace, a to snaha o konvergenci US GAAP a IFRS. Oba systémy jsou však v mnoha ohledech výrazně odlišné, takže bude velmi složité v budoucnosti této konvergence dosáhnout. Probíhající výzkumy analyzují oba systémy regulace a zejména v rámci IFRS jsou řešeny projekty odstraňující některé difference obou systémů [2].

Celosvětová harmonizace je podporována společným projektem Rady pro standardy finančního účetnictví v USA (FASB) a Rady pro mezinárodní účetní standardy v Evropě (IASB), jehož cílem je zajištění naprosté kompatibility stávajících US GAAP a IFRS [1].

1.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS jsou významným nástrojem harmonizace účetního výkaznictví po celém světě. Do roku 2002 se jednotlivé standardy vydávaly pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS). Od roku 2003 se však začaly vydávat pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Důvodem bylo hlavně to,

aby bylo již z názvu zřejmé, že se standardy nezaměřují na běžné účtování, ale převážně na výkaznictví. Číslování již nenavazuje na IAS, stávající IAS však zůstávají v platnosti až do doby, než budou případně nahrazeny novými IFRS. Kromě standardů jsou vydávány tzv. interpretace, které mají objasnit některá ustanovení konkrétního standardu [1].

Standardy IFRS mají následující formální strukturu:

- Obsah
- Úvod – shrnutí důvodů pro vydání standardu
- Text standardu – zpravidla obsahuje cíl, rozsah působnosti, výchozí definice, oceňování v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni, zveřejnění, datum účinnosti
- Dodatky – např. ilustrační příklady nebo aplikační poznámky
- Zdůvodnění závěrů – studium příkladů a zdůvodnění závěrů umožní lepší pochopení standardu
- Implementační příručka – jen u některých standardů
- Tabulkový přehled změn – v případě změn standardu od posledního vydání

Počátek harmonizace v účetnictví se datuje již od roku 1973, kdy byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC). Tento výbor schvaloval nové standardy IAS a existoval až do roku 2001.

V roce 2001 začala pracovat **Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)** a nahradila tak stávající Výbor IASC. Rada začíná vydávat nové standardy už pod označením IFRS. Rada má 14 členů a do výčtu jejich kompetencí patří schvalování nově vytvořených standardů a změn stávajících standardů, schvalování zveřejňovaných návrhů nových standardů i konečné verze Interpretací.

Důležitým článkem v procesu harmonizace je i **Poradní sbor – SAC**. Jeho posláním je umožnit nejširší veřejnosti dávat návrhy a doporučení k činnosti IASB. Sbor by měl zároveň informovat IASB o dopadech navrhovaných standardů na uživatele.

Pro vytváření interpretací vznikl **Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC)**. Byl jmenován roku 2002 a nahradil předcházející Stálý interpretační výbor (SIC). Úkolem tohoto výboru je vytváření pravidel umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek formou interpretací [2].

1.3.1 Proces tvorby Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Do procesu tvorby standardů je zapojeno velké množství tvůrců a uživatelů účetních závěrek z celého světa. Při tvorbě konkrétního standardu se postupuje následovně:

- 1) Identifikace všech bodů, které se vztahují k danému problému (provádějí zaměstnanci IASB).
- 2) Studium národních účetních předpisů a řešení užívaných v praxi.
- 3) Konzultace se SAC o vhodnosti zařazení daného tématu k agendě IASB.
- 4) Vytvoření poradní skupiny, která bude podávat doporučení Radě v rámci projektu.
- 5) Publikování diskusního materiálu pro veřejnou diskusi.
- 6) Publikování Zveřejněného návrhu pro veřejné připomínkování.
- 7) Publikování Zdůvodnění závěrů v rámci Zveřejněného návrhu.
- 8) Posouzení komentářů k diskusnímu materiálu a zveřejněnému návrhu ve stanovené lhůtě.
- 9) Uskutečnění veřejného slyšení, pokud se jeví jako potřebné.
- 10) Schválení standardu minimálně 8 členy IASB.
- 11) Publikování zdůvodnění závěrů v rámci standardu [5].

1.3.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem IAS/IFRS. Jedná se o souhrn obecně platných principů, ze kterých vycházejí Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS. Koncepční rámec vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky, a přispívá ke konzistenci a logičnosti IAS/IFRS. Dále je také východiskem při řešení různých účetních problémů. Koncepční rámec nemá přednost před IAS/IFRS a neruší ani nezakazuje žádný ze standardů [1].

Koncepční rámec vymezuje cíl účetní závěrky a její uživatele, základní předpoklady zpracování účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, dále způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky a jejich obsah a pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniků, které jsou širokému okruhu uživatelů užitečné pro přijímání rozhodnutí [8].

Informace o výkonnosti se používají k odhadnutí možného vývoje struktury a velikosti zdrojů, které bude podnik využívat v budoucnu. Informace o finanční pozici přiblíží budoucí potřeby cizích zdrojů, tedy úvěrů. Lze též odhadnout budoucí vývoj zisku a peněžních toků. Informace ve změnách ve finanční pozici umožňují zhodnocení schopnosti podniku vytvářet peníze [2].

Účetní závěrka se skládá z:

- výkazu o finanční situaci,
- výkazu o úplném výsledku,
- výkazu o změnách vlastního kapitálu,
- výkazu o peněžních tocích,
- přílohy, obsahující popis účetních pravidel a vysvětlující komentář [8].

Uživatelé účetní závěrky

Koncepčním rámcem jsou definovány skupiny uživatelů, z nichž každá má specifické požadavky na informace obsažené v účetní závěrce. Tyto požadavky velkou měrou ovlivňují samotnou tvorbu standardů. Jedná se o následující uživatele:

- investoři a jejich poradci,
- zaměstnanci a jejich představitelé,
- poskytovatelé výpůjčního kapitálu,
- dodavatelé a jiní obchodní věřitelé,
- zákazníci,
- vlády a jejich úřady.
- veřejnost [8].

Základní předpoklady zpracování účetní závěrky

Mezi předpoklady pro sestavování účetní závěrky definované Konceptním rámcem patří aktuální princip (výsledky transakcí a ostatních událostí jsou uznány v období, kdy k nim dochází) a předpoklad neomezeného trvání podniku.

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

V Konceptním rámci jsou vymezeny následující charakteristiky účetních informací:

- **Srozumitelnost** – předpoklad, že uživatelé mají dostatečné podnikatelské, ekonomické a účetní znalosti. Účetní informace by měly být prezentovány srozumitelně a bez zbytečných složitostí.
- **Relevance** – informace je relevantní pokud pomáhá uživatelům hodnotit minulé, stávající nebo budoucí události a potvrdit nebo opravit jejich minulé hodnocení. Relevance informací je ovlivňována jejich podstatou a významností.
- **Spolehlivost** – informace je spolehlivá, pokud zobrazuje důvěryhodně skutečnost, je nestranná a neobsahuje významné chyby.
- **Srovnatelnost** – účetní operace v různých podnicích musejí být zachycovány stejným způsobem, aby existovala možnost porovnání [8].

Základní prvky účetní závěrky

Základní prvky se dle Konceptního rámce dělí na 2 skupiny. První skupinu tvoří prvky vztahující se k vyjádření **finanční pozice**. Jedná se o:

Aktivum – představuje majetek, jehož existence je výsledkem minulých událostí a zároveň se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Aktivum musí splňovat dvě důležité podmínky – podnik musí mít jistotu, že si bude moci přisvojit prospěch z aktiva a aktivum musí být spolehlivě ocenitelné. Oproti tomu není důležité vlastnické právo pro určení existence aktiva.

Závazek – jedná se o současnou povinnost podniku, která vznikla na základě minulých událostí a která vyvolá odtok ekonomického prospěchu. Důležitou podmínkou je spolehlivost ocenění a vysoká pravděpodobnost, že vypořádání vyvolá odtok ekonomického prospěchu, tedy aktiv.

Vlastní kapitál – jedná se o zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech jeho závazků. Jeho výše je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze.

Druhou skupinu tvoří prvky vztahující se k **výkonnosti**:

Výnosy – jsou charakteristické zvyšováním ekonomického prospěchu během účetního období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků, které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu a to jiným způsobem než vkladem vlastníků. Podmínkou zobrazení v rozvaze je spolehlivé ocenění.

Náklady – jsou charakteristické snižováním ekonomického prospěchu během účetního období, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo snížení aktiv, což má za následek snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníků [2].

V Koncepčním rámci je definováno další rozdělení nákladů a výnosů, a to na běžné výnosy a zisky a na běžné náklady a ztráty.

- Běžné výnosy (revenue) – v podstatě jde o výnosy vztahující se k hlavní činnosti podniku. Patří sem například tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, přijaté dividendy, přijaté úroky a licenční poplatky.
- Zisky (gains) – jedná se o výnosy, které společnost nemá pod kontrolou, a vyplývají z její vedlejší činnosti [5].
- Běžné náklady (expenses) – jde o náklady pocházející běžných finančních a provozních transakcí. Jde například o úbytek zboží a výrobků při jejich prodeji, spotřeba materiálu, odpisy budov a zařízení a mzdy. Jedná se o náklady související s hlavní činností, takže jde o protipól běžných výnosů.
- Ztráty (losses) – jde o náklady, které vyplývají z vedlejší činnosti podniku. Jedná se o protipól zisků [4].

Oceňování prvků účetní závěrky

Další část Koncepčního rámce se zabývá oceňováním položek účetní závěrky. Jsou zde uvedeny tyto základní oceňovací základy pro sestavení účetní závěrky:

- 1) Historická cena (historical cost) - vychází z výše původních nákladů vynaložených na pořízení, nebo z ocenění v odhadnuté hodnotě, kterou bylo třeba vynaložit na je-

jich získání v době jejich pořízení. U nakupovaných aktiv představuje historická cena pořizovací náklady a u aktiv vlastní výroby představuje výrobní náklady.

- 2) Běžná cena (current cost) - je založena na ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by musely být vynaloženy, jestliže by se stejné aktivum pořizovalo k datu ocenění. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazku v současnosti. Běžná cena se vztahuje k současným tržním podmínkám, takže díky ní lze odstranit nedostatek oceňování na bázi historické ceny.
- 3) Realizovatelná hodnota (realisable - settlement cost) - vychází se z hodnoty aktiv v peněžních prostředcích, které by bylo možno získat při jejich vyřazení prodejem. Po odečtení přímých nákladů lze zjistit čistou realizovatelnou hodnotu. Při oceňování závazků se vychází z vypořádacích hodnot, které bude třeba vynaložit na úhradu závazků.
- 4) Současná hodnota (present value) - odráží skutečnou (diskontovanou) hodnotu budoucích čistých peněžních přítoků, které lze z aktiva při běžném podnikání očekávat. Závazky jsou oceněny v současné hodnotě budoucích čistých odtoků peněžních prostředků nutných k jejich vypořádání [1].

Z pohledu malých a středních podniků však standard IFRS pro SME uvádí pouze dvě základní oceňovací základny. Jedná se o:

- historickou cenu - vychází z výše původních nákladů vynaložených na pořízení,
- reálnou hodnotu - částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery za obvyklých podmínek (jedná se o cenu aktivního trhu) [7].

1.4 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME)

V Evropské unii se přiřazuje malým a středním podnikům (SME) významná sociálně-ekonomická a politická funkce. Vyplývá to z důvodu velkého množství malých a středních podniků a také z jejich nezastupitelné úlohy při tvorbě pracovních míst, sociální stability a dynamiky inovací.

V současnosti působí v rámci Evropské unie okolo 20 mil. malých a středních podniků, což představuje 99 % všech podniků. Díky tomu jsou malé a střední podniky velmi důležitým faktorem hospodářského růstu. Při pomoci malým a středním podnikům se Evropská komise zaměřuje hlavně na stimulaci podnikatelských aktivit a kultivaci podnikatelského prostředí. Cílem této politiky je napomáhat malým a středním podnikům k plné realizaci svého potenciálu ve znalostní ekonomice [7].

1.4.1 Definice malého a středního podniku

Podle mezinárodního standardu IFRS pro SME je nutné splnit dvě podmínky, aby mohl být podnik označen jako malý nebo střední podnik. Malé a střední podniky jsou tedy účetní jednotky, které:

- nemají **veřejnou odpovědnost**,
- zveřejňují **univerzální účetní závěrku** pro externí uživatele.

Mezi externí uživatele patří vlastníci, kteří nejsou zapojeni do podnikatelské činnosti, dále existující a potenciální věřitelé a ratingové agentury.

Vzhledem k výše uvedeným podmínkám je důležité vymezit pojem veřejná odpovědnost. Veřejná odpovědnost znamená, že:

- podnikové kapitálové nástroje či dluhopisy jsou obchodovány na veřejném trhu (burzy CP, OTC trhy, včetně místních a regionálních trhů),
- jedna z primárních činností podniku je držení aktiva široké skupiny subjektů ve funkci zmocněnce (např. banky, pojišťovny, úvěrová družstva, obchodníci s cennými papíry) [9].

Malé a střední podniky nejsou definovány žádnými finančními čísly jako např. výší tržeb, počtem zaměstnanců nebo celkovou bilanční sumou. Může nastat případ, že velké podniky, které působí v globálním prostředí, jsou drženy v osobním vlastnictví a mají tisíce zaměstnanců, budou považovány za malé a střední podniky stejně jako velmi malé podniky s obchodními aktivitami pouze v místě svého působení, s nízkými tržbami a několika málo zaměstnanci [15].

1.4.2 Podpora malých a středních podniků v České republice

V České republice vytvářejí SME zdravé podnikatelské prostředí, zvyšují dynamiku trhu, absorbují velkou část pracovních sil uvolňovaných z velkých korporací a jsou stabilizujícím prvkem české ekonomiky.

Podle statistických údajů Českého statistického úřadu vykazovalo podnikatelskou činnost ke konci roku 2008 celkem 1 037 255 právnických a fyzických osob, z toho bylo 1 035 521 SME. Podíl malých a středních podniků na celkovém počtu podnikatelských subjektů v ČR je tedy 99,83 %. Český statistický úřad také uvádí, že se SME podílejí z 61,52 % na zaměstnanosti a z 54,57 % na účetní přidané hodnotě.

Od roku 2002 existuje v České republice Zákon o podpoře SME (zákon č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání), který stanoví zásady pro poskytování podpory jak při zahájení podnikání, tak i při upevňování ekonomického postavení SME [7].

Zákon definuje následující oblasti podpory SME:

- 1) projekty zaměřené na investice,
- 2) výchovu a vzdělávání ve vzdělávacích programech středních škol ukončených výučním listem,
- 3) zvyšování odbornosti dospělých,
- 4) hospodářské a technické poradenství,
- 5) projekty sdružení pro rozvoj SME a k posílení jejich postavení na trhu,
- 6) získávání informací o podnikání,
- 7) projekty výzkumu a vývoje,
- 8) projekty v regionech se soustředěnou podporou státu a v ostatních regionech, jejichž podporování státem je žádoucí z jiných důvodů,
- 9) vytváření nových pracovních míst,
- 10) navazování kontaktů a spolupráce se zahraničními partnery,
- 11) zavedení systémů zajišťujících zvýšení kvality produkce a řízení podniků,
- 12) projekty zaměřené na investice spojené s ochranou životního prostředí.

Poskytování výše uvedených druhů podpory malým a středním podnikům musí být v souladu s pravidly pro poskytování veřejné podpory. Podpora může být poskytována ve formě:

- návratné finanční výpomoci,
- dotace,
- finančního příspěvku,
- záruky,
- úvěru se sníženou úrokovou sazbou.

Ze zákona byla rovněž zřízena Agentura pro podporu podnikání a investic Czechinvest [7].

1.4.3 Tvorba IFRS pro SME

Existuje několik možných přístupů k harmonizaci finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (SME), jednoznačně je však preferován přístup IASB. Projekt tvorby mezinárodních standardů IFRS pro SME byl zahájen v roce 2003. V roce 2004 zveřejnila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) Diskusní materiál k IFRS pro malé a střední podniky (The Preliminary Views on Accounting Standards for SMEs).

Podle Rady IASB byly navrhovány dva přístupy k aplikaci IFRS v účetních jednotkách, které neměly zákonnou povinnost sestavovat finanční výkazy dle mezinárodních standardů. První možností byla aplikace stávajících plných standardů i pro malé a střední podniky. Druhým způsobem bylo vytvoření zjednodušeného nebo nového souboru standardů pro tyto podniky. Hlavním důvodem pro druhou možnost byla skutečnost, že informace pro uživatele finančních výkazů veřejně obchodovatelných podniků nejsou relevantní pro uživatele finančních výkazů malých a středních podniků. Uživatele finančních výkazů malých a středních podniků zajímají mnohdy odlišné informace, a to například pohyby peněžních prostředků z krátkodobého pohledu, likvidita či úrokové krytí [7].

1.4.4 Základní zásady IFRS pro SME

I přes skutečnost, že se dají plně IFRS použít i v malých a středních podnicích, bylo by mnohdy jejich použití v takových účetních jednotkách neefektivní. Vzhledem k tomu vy-

cházejí IFRS pro SME ze stejných zásad jako plné IFRS. Existují však oblasti, které nejsou pro SME relevantní:

- zpětně získatelná částka goodwillu,
- hyperinflace,
- úhrady vázané na akcie,
- těžba nerostných zdrojů,
- zemědělství,
- mezitímní výkaznictví,
- finanční leasing ze strany pronajímatele.

Na druhou stranu je však umožněno postupovat dle plných IFRS v těch oblastech, jejichž transakce nejsou předmětem IFRS pro SME [7].

Hlavním důvodem vzniku standardu IFRS pro SME je určité zjednodušení, které je v souladu s informačními potřebami uživatelů účetních výkazů a informací SME. V rámci návrhu k tomuto standardu (Exposure Draft IFRS pro SME) byly definovány hlavní oblasti, kterých se zjednodušení týkalo:

- náklady na investice,
- náklady na pozemky, budovy a zařízení,
- výpůjční náklady,
- náklady na vývoj,
- náklady podnikových kombinací,
- jediná metoda pro vykazování dotací.

Zjednodušení se týká také rozpoznání a oceňování, a to v následujících oblastech:

- finanční nástroje,
- snížení hodnoty goodwillu,
- náklady na výzkum a vývoj,
- náklady podnikové kombinace,

- použití časových rozdílů při vyjádření odložené daně,
- omezení používání reálné hodnoty v zemědělství,
- plány zaměstnaneckých požitků.

Na rozdíl od plných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS jsou u IFRS pro SME považovány za základní oceňovací báze pouze **historická cena** a **reálná hodnota** [7].

1.4.5 Rozdíly mezi plnými IFRS a IFRS pro malé a střední podniky

Za základní změny, kterými se standard IFRS pro SME liší od IFRS v plném znění, jsou považovány:

- oceňování finančních aktiv a závazků buď v amortizovaných pořizovacích nákladech, nebo reálnou hodnotou (přes výsledovku),
- investice v přidružených podnicích a spoluovládaných jednotkách – podnik je vykáže podle modelu pořizovací ceny, ekvivalenční metodou nebo jako investice přeceňované na reálnou hodnotu (přes výsledovku),
- snížení hodnoty nefinančních aktiv – jeden oddíl pro snížení hodnoty zásob, nehmotných aktiv a investic do nemovitostí podle modelu pořizovací ceny,
- daně ze zisku – odložená daň vzniká i z časových rozdílů mezi účetním a daňovým uznáním výnosů a nákladů,
- je možno sestavit tzv. kombinovanou účetní závěrku dvou či více podniků, které jsou pod kontrolou jednoho investora [7].

1.4.6 Finální verze IFRS pro SME

Standard IFRS pro SME byl vydán IASB dne 9. 7. 2009, čímž byla završena pětiletá tvorba tohoto standardu. Standard byl vytvořen pro konkrétní potřeby a možnosti SME, dále obsahuje zdůvodnění závěrů a implementační příručku. Velké množství zásad odpovídající plným IFRS bylo zjednodušeno s ohledem na potřeby malých a středních podniků.

Tento standard byl vytvořen na základě požadavků na vznik jednotného systému finančního výkaznictví pro použití SME jak ze zemí rozvinutých, tak i zemí méně rozvinutých.

IFRS pro SME by měly vést hlavně ke zvýšení srovnatelnosti finančních výkazů sestavenými podniky z různých zemí, k posílení důvěryhodnosti sestavených finančních výkazů, ke snížení zátěže spojené s úpravami národních standardů. Tento standard by také měl usnadnit podnikům případný vstup na kapitálové trhy. Přejchod z národních účetních standardů by totiž byl mnohem složitější než přechod z IFRS pro SME na plné IFRS, které jsou povinné pro emitenty cenných papírů obchodovaných na kapitálových trzích [7].

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

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky byl přijat 9. 7. 2009 s okamžitou účinností. Standard se dělí na oddíly, ve kterých je vysvětlována problematika jednotlivých oblastí. Informace v těchto oddílech jsou návodem k tomu, jak mají být tyto oblasti vykazovány [9].

V úvodních oddílech tohoto standardu jsou věnovány výkazům dle IFRS pro SME. Oproti českým výkazům jsou IFRS výkazy kratší a jsou tedy méně podrobné. Některé položky se však vykazují více detailně, např. pohledávka či závazek z daně z příjmu.

Ostatní oddíly se zabývají jednotlivými oblastmi výkaznictví, jako jsou např. zásoby, nehmotný majetek, výnosy, výpůjční náklady, daně ze zisku atd. Jeden z oddílů také popisuje první přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME).

2.1 Výkaz o finanční situaci

V tomto oddílu najdeme informace, které se uvádějí na samostatném řádku ve výkazu o finanční situaci. Jsou zde uvedeny také požadavky na členění položek na krátkodobé a dlouhodobé.

Krátkodobá aktiva

Aktiva jsou vykazovány jako krátkodobé pokud účetní jednotka:

- předpokládá realizaci aktiva nebo má v úmyslu jej prodat nebo spotřebovat ve svém běžném provozním cyklu,
- drží aktivum za účelem obchodování,
- předpokládá realizaci aktiva do dvanácti měsíců po datu závěrky,
- jsou aktivem peníze nebo peněžní ekvivalent.

Všechna ostatní aktiva klasifikuje účetní jednotka jako dlouhodobá. Pokud se provozní cyklus účetní jednotky nedá jednoznačně určit, uvažuje se s délkou 12 měsíců.

Krátkodobé závazky

Účetní jednotka bude vykazovat závazky jako dlouhodobé v případě, že:

- předpokládá vypořádání závazku v běžném provozním cyklu účetní jednotky,
- drží závazek primárně za účelem obchodování,
- závazek má být uhrazen do dvanácti měsíců po datu závěrky,
- účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odložit vypořádání závazku nejméně na dvanáct měsíců po datu závěrky.

Ostatní závazky, které neodpovídají výše uvedeným definicím, eviduje účetní jednotka jako dlouhodobé [9].

Česká účetní legislativa

V rámci českých účetních předpisů je předepsáno závazné uspořádání rozvahy. Připouští se pouze podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech. Formát konsolidované rozvahy je více agregovaný a méně normativní [13].

2.2 Výkaz o úplném výsledku a výsledovka

Účetní jednotka vykazuje obvykle úplný výsledek celkem za období jako jeden výkaz o úplném výsledku, kdy tento výkaz obsahuje všechny položky výnosů a nákladů vykázané v období.

Existuje však i možnost prezentace úplného výsledku ve dvou výkazech – výsledovce a výkazu o úplném výsledku. V tomto případě obsahuje výsledovka všechny položky výnosů a nákladů vykázanych v období s výjimkou těch, které jsou vykázány v úplném výsledku celkem mimo výsledek a jsou povoleny nebo požadovány tímto standardem.

Analýza nákladů

Účetní jednotka volí analýzu nákladu založenou buď na druhovém, nebo účelovém členění. Tato volba závisí na tom, která z klasifikací poskytuje spolehlivé a relevantnější informace.

1. Analýza podle druhu nákladů – náklady jsou shrnuty ve výkazu o úplném výsledku podle jejich druhu (např. odpisy, nákupy materiálu, náklady na reklamu) a nejsou přiřčleněny k různým funkcím v rámci účetní jednotky.

2. Analýza podle účelu nákladů – náklady jsou agregovány podle jejich účelu (např. náklady na prodej, náklady na odbyt nebo na administrativní činnosti). Účetní jednotky tedy vykazují minimálně své náklady na prodej odděleně od ostatních nákladů [9].

Česká účetní legislativa

Podobně jako u rozvahy je v české legislativě předepsáno uspořádání výsledovky. Náklady musí být uspořádány buď podle funkce, nebo podle druhu. Jsou dovoleny stejné úpravy jako u rozvahy. Výkaz úplného výsledku, který vyžadují mezinárodní standardy, se uvádí v rámci přehledu o změnách vlastního kapitálu. Česká účetní legislativa dovoluje oproti IFRS použití mimořádných položek. Mimořádné položky zahrnují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku. Mezi tyto operace patří i případy náhodných událostí, změny účetních metod či opravy významných chyb účetního období. Použití mimořádných položek je v rámci IFRS zakázáno [13].

2.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Ve výkazu změn ve vlastním kapitálu jsou vykázány zisk nebo ztráta za období, ostatní položky komplexního výsledku, účinky změn účetních pravidel a opravy chyb a transakce s vlastníky. Transakce s vlastníky obsahuje např. emisi akcií, nákupy a prodeje vlastních akcií apod [7].

Česká účetní legislativa

Úprava výkazu o změnách ve vlastním kapitálu je srovnatelná s IFRS. Jeho součástí jsou však komponenty úplného výsledku. Podniky (mimo finanční instituce) mohou pohyby ve vlastním kapitálu zachytit přímo v příloze místo ve výkazu [13].

2.4 Výkaz o peněžních tocích

Součástí účetní závěrky je také výkaz o peněžních tocích. Účetní jednotka může využít jednu ze dvou metod vykázání peněžních toků podniku. Jedná se o přímou a nepřímou metodu.

Nepřímá metoda

Při použití této metody se čistý peněžní tok z provozní činnosti určí úpravou výsledku o:

- a) změny ve stavu zásob a provozních pohledávek a závazků v období,
- b) nepeněžní položky jako jsou odpisy, rezervy, odložená daň, časové rozlišení, nerealizované kurzové zisky a ztráty apod.,
- c) všechny další položky, jejichž peněžní dopady souvisejí s investováním nebo financováním.

Přímá metoda

Použití přímé metody se zakládá na prezentaci peněžních toků z provozní činnosti zveřejněním informací o hlavních skupinách hrubých peněžních příjmů a výdajů. Tyto informace může účetní jednotka získat z:

- a) účetních záznamů účetní jednotky, nebo
- b) úpravou tržeb, nákladů na prodeje a ostatních položek ve výkazu o úplném výsledku (nebo výsledovce) o:
 - změny zásob a provozních pohledávek a závazků v průběhu období,
 - ostatní nepeněžní položky,
 - ostatní položky, jejichž peněžní dopady souvisejí s peněžními toky z investování či financování [9].

Česká účetní legislativa

V českém legislativním systému jsou určeny pouze základní kategorie peněžních toků a formát při využití nepřímé metody cash-flow (provozní, investiční a finanční část). Povolená je stejně jako u IFRS přímá i nepřímá metoda. Podniky mohou zveřejnit přehled o peněžních tocích v příloze, nemusí tedy nutně použít přímo výkaz.

Existuje také výjimka týkající se podniků, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tyto podniky nemusejí výkaz o peněžních tocích sestavovat. Dále tento výkaz není požadován u bank a některých dalších finančních institucí [13].

2.5 Základní a ostatní finanční nástroje

Na základní a ostatní finanční nástroje se vztahuje oddíl 11 resp. 12 standardu IFRS pro SME. V těchto částech standardu má účetní jednotka možnost volby účetního pravidla. Účetní jednotka zvolí, zda bude používat:

- a) požadavky oddílu 11 a 12 v plné šíři, nebo
- b) požadavky na vykázání a oceňování IAS 39 *Finanční nástroje – účtování a oceňování* a požadavky na zveřejňování uvedené v oddílech 11 a 12.

Za základní finanční nástroje jsou považovány peníze, bankovní účty, držené krátkodobé obchodní dluhové cenné papíry a směnky, účty, platební poukázky a poskytnuté půjčky, dluhopisy nebo podobné dluhové nástroje. Dále se patří také investice do nekonvertibilních prioritních akcií a kmenových a prioritních akcií, které nenesou právo odprodeje emitentovi, a přísliby čerpání úvěru v případě, že příslib nebude možno vypořádat na čisté bázi v penězích [9].

Při prvotním ocenění je finanční aktivum nebo závazek oceněn cenou transakce (včetně transakčních nákladů, s výjimkou prvotního ocenění finančních aktiv a závazků oceňovaných reálnou hodnotou s dopadem do výsledku).

Mezi ostatní finanční nástroje dle oddílu 12 patří:

- aktivity kryté cenné papíry, repo dohody a sekuritizované skupiny pohledávek,
- opce, kupní práva, warranty, futures, forwardové kontrakty a úrokové swapy, které lze vypořádat v hotovosti nebo výměnou za jiný finanční nástroj,
- zajišťovací nástroje v souladu s požadavky oddílu 12,
- přísliby poskytnout úvěr jiné účetní jednotce,
- přísliby čerpat úvěr v případě, že příslib bude možno vypořádat na čisté bázi v penězích.

Na konci každého účetního období ocení účetní jednotka všechny finanční nástroje, které náleží pod oddíl č. 12, reálnou hodnotou a změny reálné hodnoty vykáže ve výsledku [7].

Česká účetní legislativa

V mnoha částech je česká účetní legislativa srovnatelná, v českých předpisech však chybí podrobné návodné informace týkající se snížení hodnoty finančních nástrojů a zásad upravujících jejich účtování. Definice kategorií se sice mírně liší, ale například možnost ocenění reálnou hodnotou pro vymezené cenné papíry do výkazu zisku a ztráty je obdobná jako v IFRS pro SME [12].

2.6 Zásoby

Hlavním cílem tohoto oddílu standardu je stanovení pravidel účetního zobrazení stavu a pohybu zásob. Zásoby jsou podle IFRS pro SME charakterizovány jako

- aktiva určená pro prodej v běžném podnikání – zde se jedná o zboží,
- aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji – jedná se o výrobky a nedokončenou výrobu,
- aktiva ve formě surovin a spotřebního materiálu, které budou spotřebovány při výrobním procesu a při poskytování služeb – jedná se o materiál.

U IFRS pro SME je důležité sledování významných náhradních dílů dlouhodobé povahy. Tyto náhradní díly totiž nejsou dle tohoto standardu součástí zásob a řeší je tedy část vztahující se k pozemkům, budovám a zařízením.

Zásoby jsou oceňovány v nižší hodnotě z pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty, což je prodejní cena snížena o odhadnuté náklady na dokončení a prodej.

Do pořizovací ceny zásob účetní jednotka zahrne všechny náklady na nákup, náklady na přeměnu a ostatní pořizovací náklady, které jsou v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu [7].

Česká účetní legislativa

Česká úprava je srovnatelná s IFRS, liší se pouze v některých bodech. Například náklady na přeměnu zásob v sobě dle IFRS zahrnují přímé a režijní náklady. Dle ČÚL se do těchto nákladů nemusí zahrnovat výrobní režie. Nejsou stanoveny žádné pokyny týkající se přiřazení režijních nákladů, řešení nedostatečného nebo nadměrného přiřazení ani odchylky od normální kapacity [12].

2.7 Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotnými aktivy, které drží účetní jednotka za účelem výroby výrobků, prodeje zboží nebo poskytování služeb nebo slouží k pronájmu či pro administrativní účely. U tohoto typu majetku se však předpokládá využívání po dobu delší, než je jedno účetní období. Není stanovena žádná peněžní hranice pro zařazení do dlouhodobých aktiv, jako je tomu v české účetní legislativě.

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou zvýšenou o vedlejší pořizovací náklady jako je např. clo, doprava či nevratné daně. Mezi další přímo přiřaditelné náklady se podle IFRS pro SME řadí náklady na přípravu místa, přepravu a manipulaci, instalaci, testování a náklady na profesní odborníky.

Součástí ocenění tohoto majetku podle standardu není:

- administrativní a jiné všeobecné režijní náklady pokud nejsou přímo přiřaditelné k pořizovanému aktivu,
- náklady na záběh a jiné předvýrobní náklady,
- počáteční provozní ztráty a jiné předvýrobní náklady,
- náklady na zavedení nového produktu nebo služby,
- výpůjční náklady.

Tento oddíl vysvětluje problematiku pozemků, budov a zařízení se zabývá také opotřebním majetku – odpisy. V oddílu jsou uvedena obecná kritéria pro účetní odpisování. Částka odpisů se systematicky alokuje během použitelnosti aktiva a je zachycována jako náklad období [7].

Česká účetní legislativa

V české legislativě existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý hmotný majetek. Tento výčet je v podstatě srovnatelný s IFRS, s výjimkou majetku pořízeného prostřednictvím finančního leasingu a samostatné kategorie oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Hmotná aktiva jsou aktivována a odepisována, pokud je doba použitelnosti delší než 1 rok a pořizovací cena je vyšší než cena stanovená účetní jednotkou. Problematika odepisování je srovnatelná s IFRS. Od 1. 1. 2010 je navíc komponentní odepisování volitelnou možností způsobu odepisování.

Mezinárodní standardy definují také dlouhodobá aktiva za účelem prodeje. V české legislativě neexistuje obdobná kategorie. Tyto aktiva jsou vykazována jako dlouhodobá aktiva až do jejich vyřazení, stejně je tomu i u odepisování těchto aktiv [13].

2.8 Nehmotná aktiva jiná než goodwill

Tento oddíl standardu IFRS pro SME se vztahuje k vykazování a účtování veškerého nehmotného majetku, kromě goodwillu a nehmotného majetku drženého za účelem prodeje.

Nehmotné aktivum je definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické postaty. Identifikovatelnost aktiva spočívá v následujících bodech:

- aktivum je oddělitelné, tedy schopné oddělení od subjektu, a může být prodáno, převedeno, pronajato nebo směněno,
- aktivum vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, bez ohledu na oddělitelnost či převoditelnost práv od podniku.

Účetní jednotka ocení nehmotné aktivum prvotně v pořizovací ceně. Pořizovací cena samostatně pořizovaných nehmotných aktiv zahrnuje následující náklady:

- kupní cenu, včetně dovozních cel a nevratných daní z prodeje, po odečtení slev a rabatů,
- ostatní přímo přiřaditelné náklady na přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití [7].

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

Z hlediska nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností je účetní jednotka povinna uznat výdaje vynaložené interně na nehmotné položky, včetně všech výdajů na výzkumné a vývojové činnosti, jako náklad období, ve kterém vznikly. Výjimkou jsou ty výdaje, které jsou součástí nákladů na jiné aktivum, které splňují kritéria pro vykazování dle tohoto standardu IFRS pro SME.

Jako příklad, kdy bude účetní jednotka vykazovat výdaje na tyto položky jako náklad a neuzná je jako nehmotné aktivum, mohou být uvedeny následující položky:

- značky, tiráže, názvy periodik, seznamy zákazníků a ve své podstatě podobné položky vytvořené vlastní činností,
- zřizovací výdaje, které zahrnují náklady na založení, jako jsou právní a administrativní při založení právnické osoby, výdaje na otevření nového závodu nebo podniku, výdajů na zahájení nové činnosti nebo výroby nových výrobků,

- výdaje na zaškolení a na vzdělávací aktivity,
- výdaje na reklamní a propagační činnost,
- výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé účetní jednotky,
- interně vytvořený goodwill [9].

Tato část standardu definuje také problematiku odepisování nehmotných aktiv. V rámci tohoto standardu se veškerý nehmotný majetek považuje za aktivum s konečnou dobou použitelnosti. Doba životnosti nehmotného aktiva, které plyne ze smluvních nebo jiných práv, nesmí překročit dobu této smlouvy nebo jiných práv, ale může být kratší, což závisí na době, po kterou bude účetní jednotka toto nehmotné aktivum využívat.

Dále tento standard IFRS pro SME stanoví, že pokud není účetní jednotka schopna spolehlivě určit dobu použitelnosti nehmotného aktiva, předpokládá se, že doba životnosti činí deset let [7].

Česká účetní legislativa

Česká účetní legislativa definuje výčet aktiv, které jsou klasifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek (zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill). Nehmotná aktiva se aktivují a odepisují, pokud odpovídají stanovenému výčtu, jejich pořizovací cena je vyšší než částka stanovená vnitropodnikovou směrnicí účetní jednotky a jejich doba použitelnosti je delší než 1 rok [13].

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností pro vlastní potřebu se neaktivují. Náklady na výzkum i náklady na vývoj lze uznat jako nehmotná aktiva, pokud jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořeny za účelem obchodování nebo zakoupeny od třetích osob [12].

2.9 Leasingy

Oddíl číslo 20 tohoto standardu se zabývá klasifikací, vykazováním a účtováním leasingu jak u nájemce, tak i u pronajímatele. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, pokud dochází k převodu všech podstatných rizik a odměn spojených s vlastnictvím. V opačném případě se jedná o leasing operativní.

Mezi rizika spojená s vlastnictvím je možné zahrnout například ztráty spojené s nevytížeností kapacity majetku, technologickou zastaralost majetku či nejistotu stability příjmů

v závislosti na ekonomických podmínkách. Jako odměny můžeme uvést například zisk z růstu hodnoty majetku nebo zisk při jeho prodeji [7].

Pro klasifikaci leasingu na finanční nebo operativní je důležitější obsah smlouvy, než její forma. Následující výčet představuje příklady situací, které vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního:

- po skončení leasingu převede pronajímatel na nájemce vlastnické právo,
- nájemce má opci na zakoupení aktivum za cenu, o níž se předpokládá, že bude značně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a na počátku leasingu je jisté, že opce bude využita,
- doba leasingu je podstatnou částí doby ekonomické životnosti aktiva, i když nedojde k převodu vlastnictví,
- na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb rovna nebo větší než reálná hodnota pronajatého aktiva
- pronajatá aktiva mají natolik specifický charakter, že jej může využívat bez větších úprav pouze tento nájemce [9].

Česká účetní legislativa

V české legislativě se v problematice leasingu jednoznačně upřednostňuje právní forma nad ekonomickou podstatou. U finančního leasingu musí být sjednán převod vlastnictví na konci nájemní doby. Klasifikace leasingu však v české legislativě není důležitá pro účely vykazování, protože oba druhy leasingů jsou účtovány a vykazovány stejně. Podle ČÚP navíc není zohledněno, že nájemce má aktivum pod svou kontrolou. Pronajímaný majetek je tak pronajímatelem aktivován do majetku v pořizovacích cenách a odepisován (u finančního i operativního leasingu). Výnosy z pronájmu jsou rovnoměrně časově rozlišeny po celou dobu pronájmu [13].

2.10 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Touto problematikou se zabývá oddíl 21 standardu IFRS pro SME. Rezerva v této části není chápána jako snížení hodnoty aktiv, ale spíše se jedná o změnu v ocenění aktiv. Rezerva se dle tohoto standardu vykáže, pokud jsou splněny následující podmínky:

- a) společnost má smluvní nebo mimosmluvní závazek, který je důsledkem minulých událostí,
- b) je pravděpodobné, že při vypořádání závazku dojde k odlivu prostředků přinášejících ekonomický prospěch společnosti,
- c) částku můžeme spolehlivě odhadnout (pokud částku nelze spolehlivě odhadnout, zveřejňuje se jako podmíněný závazek)

Pokud tyto podmínky nejsou splněny, nemůžeme rezervu vykázat.

Tento standard rozlišuje mezi rezervou a podmíněným závazkem. Rezerva je definována jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší a je vykázána ve výkazu o finanční pozici samostatně jako závazek. Oproti tomu podmíněný závazek je definován jako současný závazek, jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým budoucím událostem, nad kterými nemá účetní jednotka kontrolu. Podmíněný závazek je uveden pouze v příloze, nikoli ve výkazu o finanční pozici [7].

Oceňování rezerv

Částka rezervy se určí jako nejlepší odhad výdajů, které budou potřeba k vypořádání současného závazku vůči třetí straně vykázaného k rozvahovému dni. Odhad by měl vycházet z úsudku managementu na základě minulých zkušeností z obdobných situací. Rezervu lze také ocenit na základě posudku nezávislého experta. Pokud má účetní jednotka objektivní jistotu, že na částku nezbytnou k vypořádání závazku bude mít vliv nějaká budoucí událost, zohlední tuto skutečnost ve výpočtu [7].

Česká účetní legislativa

Rezervy jsou dle naší účetní legislativy vytvářeny pro možná rizika a očekávané ztráty či na restrukturalizaci. Lze také vytvářet tzv. zákonné rezervy, které můžeme vytvářet na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku, což v mezinárodních standardech IFRS není povoleno. Tvorba a užití těchto rezerv se řídí zákonem o rezervách a jejich tvorba není omezena obecnou účetní definicí rezervy. Tyto zákonné rezervy jsou daňově odčitatelným nákladem. Problematika oceňování rezerv není v české účetní legislativě řešena, pouze finanční instituce musí rezervy diskontovat [13].

2.11 Závazky a vlastní kapitál

Některé finanční nástroje, které splňují definici závazku, jsou klasifikovány jako vlastní kapitál, protože představují zbytkový podíl na čistých aktivech účetní jednotky. Dle standardu IFRS pro SME jde o následující případy:

- a) Finanční nástroj, který nese právo odprodeje emitentovi, je nástroj, který dává držiteli právo prodat tento nástroj zpět emitentovi za peníze nebo jiné finanční aktivum nebo je automaticky převzat nebo odkoupen emitentem, pokud dojde k nejisté budoucí události.
- b) Nástroje nebo součásti nástroje, které jsou podřízeny všem ostatním třídám nástrojů, se klasifikují jako vlastní kapitál, pokud s nimi souvisí povinnost dodat jiné straně poměrný podíl na čistých aktivech účetní jednotky pouze při likvidaci.

V prvním případě, pokud se jedná o finanční nástroj s právem odprodeje emitentovi, jsou standardem stanoveny vlastnosti, které musí tento nástroj mít, aby mohl být klasifikován jako vlastní kapitál. Jedná se o následující vlastnosti:

- držitel má nárok na poměrný podíl na čistých aktivech jednotky v případě její likvidace,
- tento nástroj je ve třídě nástrojů, která je podřízena všem ostatním třídám nástrojů,
- všechny finanční nástroje v této třídě nástrojů mají stejné vlastnosti,
- kromě smluvní povinnosti emitenta odkoupit tyto nástroje neobsahuje tento nástroj smluvní závazky dodat peníze či finanční aktiva jiné účetní jednotce za podmínek, které mohou být pro účetní jednotku nevýhodné,
- celkové očekávané peněžní toky související s tímto nástrojem v době života tohoto nástroje jsou výrazně založeny na výsledku, změně vykázaných čistých aktiv nebo změně reálné hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktiv účetní jednotky v době života nástroje [9].

Nyní uvedu příklady nástrojů, které se klasifikují spíše jako závazky, než jako vlastní kapitál:

- a) Nástroj se klasifikuje jako závazek, pokud je výplata čistých aktiv při likvidaci omezena maximální částkou.

- b) Nástroj je klasifikován jako závazek, pokud z něj účetní jednotce vyplývá povinnost provádět výplaty držiteli před likvidací.
- c) Nástroj, který nese právo odprodeje emitentovi, který je klasifikován jako vlastní kapitál v účetní závěrce dceřiné společnosti, se klasifikuje v konsolidované závěrce skupiny jako závazek.
- d) Přednostní akcie, která umožňuje povinné splacení emitentem za pevnou nebo určitelnou částku k pevnému nebo určitelnému datu, nebo dává držiteli právo požadovat, aby emitent splatil nástroj k určitému datu nebo po něm v pevné a nebo určitélné částce, je finančním závazkem [9].

2.12 Výnosy

Oddíl číslo 23 tohoto standardu se zabývá rozpoznáním, oceňováním a vykazováním výnosů, které účetní jednotce vznikají z těchto transakcí a událostí:

- 1) tržby z prodeje zboží – zboží je standardem IFRS pro SME definováno jako souhrn statků vyrobených účetní jednotkou (výrobky) a statků nakoupených za účelem dalšího prodeje (zboží),
- 2) tržby z prodeje služeb – poskytování služeb je vymezeno v rámci tohoto standardu jako vykonání smluvně ujednané služby v průběhu sjednaného období,
- 3) tržby ze smluv o zhotovení, kde je účetní jednotka zhotovitelem – jde o služby, které se mohou týkat více účetních období (např. služby architektů, investiční výstavba dodavatelským způsobem),
- 4) úroky, licenční poplatky a dividendy – výnosy vznikající při využívání aktiv účetní jednotky jinými stranami:
 - úroky – výnos vzniká při užití peněžních prostředků dlužných účetní jednotce,
 - licenční poplatky – výnos, který vzniká za užití dlouhodobých nehmotných aktiv účetní jednotky,
 - dividendy – výnos vzniká rozdělením zisků držitelům kapitálových nástrojů vlastního kapitálu [7].

Vykazování tržeb z prodeje zboží

Aby mohl být výnos z prodeje zboží vykázán, musí být splněny všechny následující podmínky stanovené standardem IFRS pro SME:

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží,
- účetní jednotka si nenechává kontrolu nad tímto zbožím,
- částka výnosů je spolehlivě ocenitelná,
- existuje pravděpodobnost, že ekonomické užítky z prodeje zboží poplynou přímo účetní jednotce,
- náklady, které jsou v souvislosti s transakcí, jsou spolehlivě ocenitelné [7].

Vykazování výnosů z prodeje služeb

Pokud můžeme výsledek transakce týkající se poskytování služeb spolehlivě odhadnout, vykážeme výnos související s transakcí podle stupně dokončení ke konci účetního období (metoda procenta dokončení). Výnosy jsou zachyceny jen v případě, že jsou splněny tyto podmínky:

- částku lze spolehlivě ocenit
- je pravděpodobné, že ekonomické užítky poplynou účetní jednotce,
- stupeň dokončení transakce lze k rozvahovému dni spolehlivě určit,
- vynaložené náklady mohou být spolehlivě oceněny [9].

Vykazování smluv o zhotovení

V praxi se jedná nejen o zachycení nákladů a výnosů při stavební činnosti, ale i v oblasti vývoje software na zakázku atd. Tyto náklady a výnosy musí být zachyceny do těch účetních období, ve kterých probíhají smluvní práce. Pokud je možné výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, účetní jednotka zachycuje a vykazuje výnosy a náklady na stavební smlouvu k rozvahovému dni podle stupně dokončení (metoda procenta dokončení). Je nutné spolehlivě odhadnout stupeň dokončení, odhadované budoucí náklady a inkasovatelnost plateb [7].

Úrok, licenční poplatky a dividendy

Účetní jednotka vykáže výnosy pouze v případě, že ekonomické užitky pravděpodobně poplynou účetní jednotce a částku výnosů může účetní jednotka spolehlivě ocenit. Výnosy budou vykázány dle následujících hledisek:

- úroky musí být vykázány metodou úrokové míry,
- licenční poplatky jsou vykázány na akruální bázi ve vztahu k příslušné smlouvě,
- dividendy jsou vykázány tehdy, jakmile vznikne právo akcionářů přijmout tyto dividendy [9].

Česká účetní legislativa

V rámci české legislativy neexistuje dobře vypracovaná definice výnosů, často se postupuje podle právní formy transakce. Výnos je obvykle zaúčtován k datu doručení zboží nebo k datu poskytnutí služby. V oblasti vykazování výnosů české účetní předpisy sledují hlavně formální stránku transakce. Tržby, které se vztahují k různým účetním obdobím, jsou časově rozlišeny v rozvaze (nájem, pojistné prémie). Metoda efektivní úrokové sazby je požadována pouze u finančních institucí v případě finančních nástrojů oceňovaných zůstatkovou hodnotou, v ostatních případech se uplatní obvykle přímé vykázání.

U stavebních smluv, resp. smluv o zhotovení není českými předpisy upravena metoda procenta dokončení. Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání, obvykle má formu metody dokončených kontraktů, protože zahrnutí nerealizovaných zisků není povoleno [13].

2.13 Dotace

Státní dotace představují podporu státu ve formě převodu prostředků ve prospěch účetní jednotky výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozních činností účetní jednotky.

Státní dotace jsou vykázány:

- pokud dotace neukládá příjemci žádné zvláštní podmínky v budoucnu, bude vykázána ve výnosech v okamžiku, kdy vznikne nárok na poskytnutí prostředků dotace,

- pokud je vázáno přijetí dotace na splnění určitých budoucích podmínek na straně příjemce, je dotace vykázána ve výnosech jen tehdy, pokud jsou tyto budoucí podmínky splněny,
- pokud jsou dotace přijaty před tím, než jsou splněny podmínky pro jejich přijetí, jsou vykázány jako závazek [7].

Česká účetní legislativa

Dotace na úhradu nákladů se účtují do výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na účel, pro který byla dotace poskytnuta. Dotace na úhradu úroků neaktivovaných do účetní hodnoty dlouhodobého aktiva jsou účtovány do finančních výnosů. Dotace týkající se pořízení dlouhodobého majetku snižuje pořizovací cenu majetku nebo vlastní náklady, pokud je aktivum vytvořeno vlastní činností. Při dotaci ve výši 100 % se majetek účtuje na podrozvahových účtech [13].

2.14 Výpůjční náklady

Výpůjční náklady jsou náklady, které vznikají v souvislosti s využíváním cizích zdrojů financování. Tuto oblast řeší oddíl číslo 25 standardu IFRS pro SME. Tyto náklady představují úroky a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaložila ve spojení s vypůjčením si zdrojů financování [7].

Tyto výpůjční náklady mohou zahrnovat:

- úrokové náklady z bankovních úvěrů vypočtené pomocí efektivní úrokové míry,
- finanční částky související s finančním leasingem,
- kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

Dle tohoto standardu se všechny výpůjční náklady vykazují jako náklad období, v němž vznikly [9].

Česká účetní legislativa

Úrokové náklady v průběhu pořizování dlouhodobého majetku se aktivují nebo účtují přímo do nákladů na základě účetních postupů, které si účetní jednotka sama stanoví. Po za-

řazení majetku do užívání vstoupí tyto aktivované úrokové náklady do pořizovací ceny a jsou odpisovány po dobu použitelnosti majetku [13].

Mezinárodní účetní standardy IFRS a česká účetní legislativa umožňují výpůjčních nákladů do nákladů i jejich aktivaci. IFRS však jednoznačně volí jejich vykazování v nákladech, zatímco české předpisy uznávají obě alternativy jako rovnocenné [12].

2.15 Snížení hodnoty aktiv

Tato část standardu určuje postupy účetní jednotky v oblasti vykazování dlouhodobých aktiv. Standard vychází ze zásady opatrnosti, což znamená, že pokud neexistuje předpoklad, že lze získat z aktiva hodnotu minimálně ve výši jeho účetní hodnoty, je nutno hodnotu tohoto aktiva snížit a toto snížení neboli ztrátu vykázat [7].

Snížení hodnoty zásob

K datu účetní závěrky musí účetní jednotka posoudit, jestli nedošlo ke snížení hodnoty zásob. Posouzení musí provést porovnáním účetní hodnoty jednotlivých položek zásob a její čisté realizovatelné hodnoty (prodejní cena snížená o předpokládané náklady na prodej a dokončení). V případě zjištění snížené hodnoty určité položky zásob, účetní jednotka provede snížení účetní hodnoty této zásoby na její prodejní cenu sníženou o předpokládané náklady na dokončení a prodej. Toto snížení je ztrátou a je okamžitě vykázáno výsledkově [9].

Snížení hodnoty aktiv jiných než zásob

Pokud dojde k tomu, že je zpětně získatelná hodnota nižší než účetní hodnota, je povinností účetní jednotky snížit hodnotu aktiv na hodnotu zpětně získatelnou. Rozdíl mezi těmito hodnotami je okamžitě vykázán jako ztráta ze snížení hodnoty.

Účetní jednotka musí k datu účetní závěrky zvážit, zda existují náznaky, že aktivum může mít sníženou hodnotu. V případě existence takového náznaku účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku tohoto aktiva. Pokud nelze tuto částku odhadnout na jednotlivé aktivum, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku celé peněžotvorné jednotky, ke které aktivum náleží [9].

Při posouzení zda dochází ke snížení hodnoty, musí účetní jednotka sledovat následující indikátory snížení hodnoty:

a) Vnější informační zdroje

- rychlejší pokles tržní ceny aktiva, než se očekávalo při tvorbě odpisového plánu,
- v období nastaly v okolí významné negativní změny (technologie, trh, legislativa),
- tržní úrokové sazby během období vzrostly, což ovlivní výši diskontní sazby při výpočtu hodnoty z užívání,
- účetní hodnota aktiv je vyšší než její tržní kapitalizace.

b) Vnitřní informační zdroje

- zastarávání či fyzické poškození aktiva
- informace o změnách, které povedou k menšímu využití aktiva (nečinnost aktiva, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti),
- ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.

Jestliže existuje náznak, že aktivum má sníženou hodnotu, musí účetní jednotka posoudit a přehodnotit zbývající dobu životnosti, metody odepisování a zbytkovou hodnotu, i když nebude ztráta ze snížení hodnoty vykázána [7].

Česká účetní legislativa

V české účetní legislativě existuje obecné požadavky na zohlednění případného snížení hodnoty, neexistují však podrobné pokyny pro jeho vyčíslení tak jako je tomu v případě IFRS pro SME. Rozlišuje se pouze trvalé nebo dočasné znehodnocení. Trvalé snížení hodnoty se řeší jednorázovým odpisem a v případě dočasného snížení jsou použity opravné položky. V praxi se však většinou snížení hodnoty řeší jako dočasné [13].

2.16 Daně ze zisku

Tato část standardu upravuje daně z příjmů, které zahrnují všechny tuzemské a zahraniční daně počítané ze zdanitelných zisků. Nejdůležitějším rozdělením pro účely této diplomové práce je rozdělení na daň splatnou a odloženou.

Splatná daň je daň k úhradě, pokud jde o zdanitelný zisk za běžné období a minulé období. Odložená daň je daň splatná nebo nárokovatelná v budoucích obdobích. Tato daň vychází

z rozdílu mezi hodnotami aktiv a závazků rozpoznávanými ve výkazu o finanční pozici a uznáním těchto aktiv a závazků dle daňových předpisů a převedených v současnosti nevyužitých daňových ztrát a odpočtů [7].

Účtování daně z příjmů se řídí podle následujících kroků:

- 1) vykáže se splatná daň oceněná částkou, která zahrnuje dopad možné platby na základě přezkoumání daňovým úřadem,
- 2) identifikuje se takový majetek a závazky, u kterých existuje očekávání, že by ovlivnily zdanitelný zisk, pokud by byly uhrazeny v jejich současné účetní hodnotě,
- 3) určí se daňová základna těchto položek k datu závěrky:
 - a) aktiv a závazků podle bodu 2,
 - b) ostatních položek, které mají daňovou základnu, i když nejsou vykázány jako aktiva nebo závazky,
- 4) zjistí se všechny dočasné rozdíly, nevyužitá daňová ztráty a nevyužitá daňová úspory,
- 5) rozpoznají se odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky vyplývající z přechodných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát a nevyužitých daňových úspor,
- 6) daňové pohledávky a závazky se ocení částkou, která vyjadřuje možný výsledek přezkoumání daňovým orgánem, a použije se sazba obsažená v daňovém zákoně,
- 7) vykáže se ztráta ze snížení hodnoty u odložené daňové pohledávky tak, aby se její netto hodnota rovnala nejvyšší částce, u níž je pravděpodobné, že bude uplatněna proti současnému nebo budoucímu zdanitelnému zisku,
- 8) splatná a odložená daň se přiřadí k souvisejícím složkám zisku nebo ztráty, ostatním komplexním příjmům a vlastnímu kapitálu,
- 9) prezentuje a zveřejní požadované informace [9].

Česká účetní legislativa

IFRS i česká účetní legislativa používají shodně závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu k účtování odložených daní. Oba systémy se však liší ve specifických oblastech jako například:

- rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou v jednotlivých oblastech obvykle také vedou k rozdílům v odložených daních,
- v české legislativě není definován pojem „přechodný rozdíl“,
- standard specifikuje výjimky z rozpoznání odloženého daňového závazku, což v české legislativě neexistuje [12].

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 ANALYTICKÁ ČÁST

3.1 Základní informace o společnosti

Společnost XY, s. r. o. byla založena na počátku devadesátých let skupinou vývojových pracovníků bývalého státního podniku. V počáteční fázi neměla společnost vlastní produkt a pracovníci se zaměřovali na servis a opravy zařízení. Následně pracovníci společnosti vyvinuli software, který umožnil upgrade stávajících analogových zařízení.

V druhé polovině devadesátých let pracovníci vyvinuli vlastní produkt z oblasti hi-tech výrobků, který začali úspěšně nabízet a prodávat v České republice a okolních státech.

Na konci devadesátých let společnost po krátkou dobu patřila do mezinárodní korporace, ale brzy se vrátila do vlastnictví původních majitelů, kteří pokračovali v dalším rozvoji společnosti.

V roce 1999 společnost vyvinula zcela nový vlastní výrobek, který získal ocenění. Tento výrobek byl postupně vylepšován a modernizován a nyní se již vyrábí třetí generace těchto výrobků. Dále byly vyvinuty vývojovým oddělením firmy a ve spolupráci s dalšími společnostmi nové řady přístrojů a v současné době tak společnost nabízí okolo dvaceti typů hi-tech výrobků. Společnost si vyrábí pouze nejdůležitější části zařízení, zbytek společnost nakupuje nebo vyrábí v kooperacích.

Společnost XY, s. r. o. má v současné době více jak 100 pracovníků a přes 50 % zaměstnanců společnosti má vysokoškolské vzdělání. Čtvrtina zaměstnanců společnosti pracuje ve vývojovém oddělení a podílí se tak na trvalém rozvoji stávajících výrobků a udržování směru rozvoje s většími konkurenty ze zahraničí.

Výrobky společnosti se prodávají na 5 kontinentech. Společnost má obchodní zástupce ve více jak 20ti zemích po celém světě. Výrobky společnosti se prosazují jak na vyspělých trzích jako jsou Spojené státy americké nebo Německo, ale i v perspektivních oblastech např. Čína, Indie, Blízký východ a Latinská Amerika. Více než 90% tržeb je realizováno v zahraničí. Společnost je ve svém oboru na pátém místě na světě s podílem okolo 5% na celosvětovém trhu.

Firma získala certifikaci ISO 9001 a ISO 14001, kterou pravidelně obhájí v opakovaných auditech. Všechny výrobky pak procházejí typovou certifikací, na které spolupracuje společnost dlouhodobě s firmou TÜV Süd Czech s.r.o.

Po roce 2005 společnost implementovala nový ERP systém, který nahradil stávající jednotlivé software pro účetnictví a skladové hospodářství. Nyní společnost připravuje zavedení CRM systému, který by měl zlepšit oblast dodavatelsko-odběratelských vztahů.

Společnost spolupracuje s výzkumnými ústavami, univerzitami a vysokými školami jak v České republice, tak i v zahraničí (Švýcarsko, Německo, Korea, USA atd.). Tato spolupráce umožňuje společnosti udržovat krok s nejnovějšími trendy. Společnost se podílí v různých konsorciích na projektech Evropské unie podporovaných v rámci VI. a VII. rámcového programu a čerpá v rámci těchto programů dotace na výzkum a vývoj.

Od roku 1996 společnost sídlí ve vlastních prostorách. S rostoucí výrobou a zvyšujícím se počtem zaměstnanců společnost postupně rozšiřovala stávající budovu. V roce 2008 společnost vybudovala zcela novou administrativně výrobní budovu, která umožnila společnosti další zvýšení výroby v následujícím roce a měla by pokrýt i předpokládané zvyšování výroby v dalších letech.

V roce 2010 společnost založila svůj společný podnik v zahraničí se stávajícím obchodním zástupcem a tímto krokem tak podpořila svoji přítomnost v Asii.

Zařízení vyráběná společností patří do OKEČ 33200 – Výroba měřicích, kontrolních, zkušebních, navigačních a jiných přístrojů a zařízení kromě zařízení pro řízení průmyslových procesů. Mimo výroby výše uvedených zařízení je předmětem podnikání výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd a dále poskytování software.

Produkty společnosti XY, s. r. o. jsou využívány pro vývoj a výrobu v oblasti automobilového a leteckého průmyslu, biotechnologie, materiálů, metalurgie, vzdělávání a kriminalistických vědách.

3.2 Použité zdroje informací

Ve své diplomové práci jsem primárně použil informace z účetní závěrky společnosti sestavené k 31. 12. 2008. Dále jsem čerpal z přílohy k této účetní závěrce, předvahy společnosti k 31. 12. 2008 a z dalších interních informací, dokumentů a účetních knih společnosti.

3.3 Analýza rozvahy

Nyní provedu analýzu jednotlivých položek rozvahy, které jsem pro přehlednost srozumitelně rozdělil do jednotlivých skupin aktiv a pasiv. Řádky v rozvaze, které vykazovaly nulový zůstatek, byly z rozvahy vyňaty z důvodu větší přehlednosti výkazu.

Tab. 1 Aktiva podle ČÚP – dlouhodobá aktiva v tis. Kč [vlastní zpracování]

| Ozn. | AKTIVA | řádek | Běžné účetní období | | | Minulé účetní období |
|----------|--|-------|---------------------|---------|---------|----------------------|
| | | | Brutto | Korekce | Netto | Netto |
| a | b | c | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | AKTIVA CELKEM | 001 | 408 824 | -43 483 | 365 341 | 229 576 |
| B. | Dlouhodobý majetek | 003 | 174 385 | -40 310 | 134 075 | 53 232 |
| B. I. | Dlouhodobý nehmotný majetek | 004 | 7 889 | -3 191 | 4 698 | 4 143 |
| 3. | Software | 007 | 6 521 | -2 971 | 3 550 | 3 155 |
| 4. | Ocenitelná práva | 008 | 861 | -220 | 641 | 414 |
| 7. | Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek | 011 | 503 | 0 | 503 | 484 |
| 8. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek | 012 | 4 | 0 | 4 | 90 |
| B.II. | Dlouhodobý hmotný majetek | 013 | 166 496 | -37 119 | 129 377 | 49 089 |
| B.II. 1. | Pozemky | 014 | 4 142 | 0 | 4 142 | 4 142 |
| 2. | Stavby | 015 | 113 511 | -12 251 | 101 260 | 24 129 |
| 3. | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 016 | 48 752 | -24 868 | 23 884 | 19 156 |
| 6. | Jiný dlouhodobý hmotný majetek | 019 | 64 | 0 | 64 | 64 |
| 7. | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek | 020 | 27 | 0 | 27 | 1 025 |
| 8. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek | 021 | 0 | 0 | 0 | 573 |
| B.III. | Dlouhodobý finanční majetek | 023 | 0 | 0 | 0 | 0 |

3.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti XY, s. r. o. tvoří převážně software a ocenitelná práva. Tyto položky jsou odepisovány.

Software tvoří především programové vybavení společnosti. Celková netto hodnota softwaru v roce 2007 byla 3 155 tis. Kč. V průběhu roku 2008 byl evidován přírůstek 1 737 tis. Kč, celkové odpisy v roce 2008 činily 1 342 tis. Kč, celkové oprávkky 2 971 tis. Kč a zůstatková hodnota k 31. 12. 2008 činila 3 550 tis. Kč.

Další důležitou položkou nehmotného majetku jsou ocenitelná práva. Ocenitelná práva společnosti zahrnují převážně různé ochranné známky a patenty. Celková pořizovací hod-

nota je 861 tis. Kč, celková hodnota oprávek je 220 tis. Kč a zůstatková hodnota k 31. 12. 2008 je 641 tis. Kč.

Jako neodepisovaný dlouhodobý nehmotný majetek eviduje společnost nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek v hodnotě 503 tis. Kč a poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek ve výši 4 tis. Kč.

Dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně vyšší než 15 tis. Kč, který má provozně-technické funkce delší než 1 rok, společnost eviduje v rozvaze a je odepisován lineárně po dobu dvou let. Společnost XY, s. r. o. však v současnosti nemá v evidenci tento druh majetku.

Pro účely převodu na IFRS pro SME bude nutné ověřit, zda nějaký dlouhodobý nehmotný majetek zaúčtovaný do nákladů nespĺňuje podmínky k uznání do rozvahy.

3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek ve společnosti XY, s. r. o. tvoří pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, dále jiný dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

Pozemky jsou neodepisovatelnou položkou a jejich hodnota k 31. 12. 2008 činí 4 142 tis. Kč.

V roce 2007 byla vykázána netto hodnota budov a komunikací na 24 129 tis. Kč. Společnost však v roce 2008 realizovala stavbu administrativně-výrobní budovy, která zvýšila stávající prostory společnosti více než na dvojnásobek. V roce 2008 byla tedy vykázána netto hodnota 101 260 tis. Kč, celkové odpisy byly 2 224 tis. Kč a celková hodnota oprávek činila 12 251 tis. Kč.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se skládají převážně z výrobních zařízení společnosti a automobilů, které nebyly pořízeny formou leasingu. Netto hodnota tohoto majetku k 31. 12. 2008 je 23 884 tis. Kč, celkové odpisy činí 6 763 tis. Kč a celkové oprávký 24 868 tis. Kč.

Pod rozvahovou položkou jiný dlouhodobý hmotný majetek jsou evidovány umělecká díla v hodnotě 64 tis. Kč. Hodnota nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku je 27 tis. Kč.

Společnost eviduje hmotný majetek s hodnotou vyšší než 15 tis. Kč a s životností nad 1 rok v rozvaze. Musíme však zjistit zda drobný dlouhodobý hmotný majetek účtovaný do nákladů v hodnotě nižší než 15 tis. Kč nespĺňuje podmínky k uznání do rozvahy.

Dále musíme ověřit, zda společnost využívá finanční leasing. Pokud ano, je nutné jej odúčtovat z nákladů a aktivovat jej do majetku.

Tab. 2 Aktiva podle ČÚP – oběžná aktiva v tis. Kč [vlastní zpracování]

| Ozn. | AKTIVA | řádek | Běžné účetní období | | | Minulé |
|---------|---------------------------------|-------|---------------------|---------|---------|---------|
| | | | Brutto | Korekce | Netto | účetní |
| | | | 1 | 2 | 3 | období |
| a | b | c | | | | 4 |
| C | Oběžná aktiva | 031 | 232 518 | -3 173 | 229 345 | 175 788 |
| C.I. | Zásoby | 032 | 76 945 | -3 173 | 73 772 | 56 425 |
| C.I.1. | Materiál | 033 | 20 691 | -3 173 | 17 518 | 16 280 |
| 2. | Nedokončená výroba a polotovary | 034 | 36 566 | 0 | 36 566 | 37 393 |
| 3. | Výrobky | 035 | 19 606 | 0 | 19 606 | 0 |
| 6. | Poskytnuté zálohy na zásoby | 038 | 82 | 0 | 82 | 2 752 |
| C.II. | Dlouhodobé pohledávky | 039 | 94 | 0 | 94 | 2 159 |
| C.II.1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 040 | 0 | 0 | 0 | 2 065 |
| 5. | Dlouhodobé poskytnuté zálohy | 044 | 40 | 0 | 40 | 40 |
| 7. | Jiné pohledávky | 046 | 54 | 0 | 54 | 54 |
| C.III. | Krátkodobé pohledávky | 048 | 77 554 | 0 | 77 554 | 47 502 |
| C.III.1 | Pohledávky z obchodních vztahů | 049 | 53 208 | 0 | 53 208 | 41 927 |
| 6. | Stát - daňové pohledávky | 054 | 15 808 | 0 | 15 808 | 3 626 |
| 7. | Krátkodobé poskytnuté zálohy | 055 | 461 | 0 | 461 | 701 |
| 8. | Dohadné účty aktivní | 056 | 1 772 | 0 | 1 772 | 1 036 |
| 9. | Jiné pohledávky | 057 | 6 305 | 0 | 6 305 | 212 |
| C.IV. | Krátkodobý finanční majetek | 058 | 77 925 | 0 | 77 925 | 69 702 |
| C.IV.1 | Peníze | 059 | 320 | 0 | 320 | 270 |
| 2. | Účty v bankách | 060 | 77 605 | 0 | 77 605 | 69 432 |
| D.I. | Časové rozlišení | 063 | 1 921 | 0 | 1 921 | 556 |
| D.I.1. | Náklady příštích období | 064 | 1 921 | 0 | 1 921 | 556 |

3.3.3 Zásoby

Zásoby společnosti XY, s. r. o. jsou tvořeny:

- nedokončenou výrobou v hodnotě 36 566 tis. Kč, oceňovanou vlastními náklady, které zahrnují cenu materiálu, cenu práce podle stavu rozpracovanosti a podíl na výrobní režii,

- materiálem v hodnotě 17 518 tis. Kč,
- výrobky v hodnotě 19 606 tis. Kč.

Dále je evidována poskytnutá záloha na zásoby ve výši 82 tis. Kč.

Společnost tvoří opravnou položku na materiál v celkové hodnotě 3 173 tis. Kč. Tato opravná položka je tvořena na základě analýzy obrátkovosti zásob.

Z hlediska převodu na IFRS pro SME je nutné zjistit, zda společnost neeviduje jako zásoby náhradní díly s dobou použitelnosti delší než 1 rok. V takovém případě by tyto položky byly vykazovány jako dlouhodobé aktivum.

3.3.4 Dlouhodobé pohledávky

Dlouhodobé pohledávky jsou pohledávky se splatností delší než 1 rok. Společnost v této oblasti eviduje dlouhodobou poskytnutou zálohu ve výši 40 tis. Kč a jiné pohledávky v hodnotě 54 tis. Kč.

Dle IFRS pro SME by se měly dlouhodobé pohledávky diskontovat. Z hlediska sledované společnosti by však tato úprava byla nevýznamná, vzhledem k nízké výši dlouhodobých pohledávek.

3.3.5 Krátkodobé pohledávky

Nejdůležitější položkou v oblasti krátkodobých pohledávek jsou pohledávky z obchodních vztahů. Společnost tyto pohledávky eviduje ve výši 53 208 tis. Kč za rok 2008, z čehož 2 104 tis. Kč představují pohledávky po splatnosti. Celková hodnota pohledávek z obchodního styku narostla oproti minulému roku 2007, kdy hodnota činila 41 927 tis. Kč.

Společnost tvoří opravné položky k pochybným pohledávkám na základě vlastní analýzy platební schopnosti svých zákazníků. V současné době není vytvořena žádná opravná položka k pohledávkám. Ocenění dle mezinárodního standardu IFRS pro SME tedy bude stejné.

V krátkodobých položkách jsou dále evidovány daňové pohledávky za státem v hodnotě 15 808 tis. Kč, krátkodobé poskytnuté zálohy ve výši 461 tis. Kč, dohadné účty aktivní v hodnotě 1 772 tis. Kč a jiné pohledávky ve výši 6 305 tis. Kč.

3.3.6 Krátkodobý finanční majetek

Společnost XY, s. r. o. evidovala k 31. 12. 2008 peněžní prostředky v hotovosti v pokladně ve výši 320 tis. Kč a na bankovních účtech ve výši 77 605 tis. Kč.

3.3.7 Časové rozlišení

Časové rozlišení na straně aktiv u společnosti XY, s. r. o. představují náklady příštích období ve výši 1 921 tis. Kč. Tato položka zahrnuje mimo jiné i náklady na pojištění automobilů, budov a majetku.

Tab. 3 Pasiva podle ČÚP – vlastní kapitál v tis. Kč [vlastní zpracování]

| Ozn. | PASIVA | řádek | Běžné účetní období | Minulé účetní období |
|----------|--|-------|---------------------|----------------------|
| a | b | c | 5 | 6 |
| | PASIVA CELKEM | 067 | 365 341 | 229 576 |
| A. | Vlastní kapitál | 068 | 233 020 | 196 576 |
| A.I. | Základní kapitál | 069 | 780 | 780 |
| A.I. 1. | Základní kapitál | 070 | 780 | 780 |
| A.III. | Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku | 078 | 78 | 78 |
| A.III.1. | Zákonný rezervní fond | 079 | 78 | 78 |
| A.IV. | Výsledek hospodaření minulých let | 081 | 195 718 | 142 908 |
| A.IV.1. | Nerozdělený zisk minulých let | 082 | 195 718 | 142 908 |
| A.V. | Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/ | 084 | 36 444 | 52 810 |

3.3.8 Základní kapitál

Základní kapitál společnosti XY, s. r. o. je tvořen vklady pěti společníků v celkové výši 780 tis. Kč. Každý společník vlastní podíl na hlasovacích právech ve výši 20 %.

3.3.9 Kapitálové fondy

Společnost neúčtovala o tomto druhu majetku.

3.3.10 Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku

Společnost XY, s. r. o. vykázala za rok 2008 zákonný rezervní fond ve výši 78 tis. Kč. V průběhu roku se rezervní fond nezvýšil. Částka odpovídá minulému roku 2007 a to z důvodu naplnění rezervního fondu na jeho zákonem požadovanou hranici.

3.3.11 Nerozdělený zisk minulých let

Nerozdělený zisk společnosti činil v roce 2007 142 908 tis. Kč. V roce 2008 byl navýšen o výsledek hospodaření běžného období z roku 2007, který činil 52 810 tis. Kč. Na konci roku 2008 tedy společnost vykázala nerozdělený zisk ve výši 195 718 tis. Kč.

3.3.12 Výsledek hospodaření běžného účetního období

Hospodářský výsledek za běžné období společnosti činil 36 444 tis. Kč. Tato položka je převzata z výkazu zisku a ztráty z řádku číslo 60.

Tab. 4 Pasiva podle ČÚP – cizí zdroje v tis. Kč [vlastní zpracování]

| Ozn. | PASIVA | řádek | Běžné účetní období | Minulé účetní období |
|----------|---|-------|---------------------|----------------------|
| a | b | c | 5 | 6 |
| B. | Cizí zdroje | 085 | 132 276 | 32 742 |
| B.I. | Rezervy | 086 | 257 | 222 |
| B.II. | Dlouhodobé závazky | 091 | 630 | 252 |
| 10. | Odložený daňový závazek | 101 | 630 | 252 |
| B.III. | Krátkodobé závazky | 102 | 70 689 | 70 689 |
| B.III.1. | Závazky z obchodních vztahů | 103 | 37 221 | 19 607 |
| 5. | Závazky k zaměstnancům | 107 | 2 382 | 2 071 |
| 6. | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | 108 | 1 311 | 1 405 |
| 7. | Stát - daňové závazky a dotace | 109 | 14 733 | 1 112 |
| 8. | Krátkodobé přijaté zálohy | 110 | 6 | 6 646 |
| 10. | Dohadné účty pasivní | 112 | 5 166 | 1 383 |
| 11. | Jiné závazky | 113 | 9 870 | 44 |
| B.IV. | Bankovní úvěry a výpomoci | 114 | 60 700 | 0 |
| B.IV.1. | Bankovní úvěry dlouhodobé | 115 | 60 700 | 0 |
| C.I. | Časové rozlišení | 118 | 45 | 258 |
| 2. | Výnosy příštích období | 120 | 45 | 258 |

3.3.13 Rezervy

Společnost vytvořila rezervu na nevyčerpanou dovolenou ve výši 257 tis. Kč. V souladu s IFRS pro malé a střední podniky je však nutné zjistit, zda nevzniká potřeba vytvořit rezervu na záruční opravy.

3.3.14 Dlouhodobé závazky

Společnost XY, s. r. o. vykázala v rámci dlouhodobých závazků pouze odložený daňový závazek ve výši 630 tis. Kč, což je navýšení oproti minulému účetnímu období o 378 tis. Kč.

3.3.15 Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky jsou závazky, které mají splatnost do jednoho roku. Největší podíl na krátkodobých závazcích mají závazky z obchodních vztahů ve výši 37 221 tis. Kč (z toho závazky z tuzemska 25 998 tis. Kč a závazky ze zahraničí 11 223 tis. Kč).

Další položkou jsou závazky k zaměstnancům, které za rok 2008 činí 2 382 tis. Kč. Závazky ke společníkům společnost nemá. S touto položkou souvisí také závazky ze sociálního a zdravotního pojištění. Tyto závazky, které ještě nebyly příslušným institucím uhrazeny, eviduje společnost ve výši 1 311 tis. Kč.

Daňové závazky vůči státu a dotace činí 14 733 tis. Kč. Tato položka zahrnuje závazky z titulu daně z příjmu, ostatních daní (např. silniční daně a daně z nemovitosti) a dotací.

Společnost eviduje také krátkodobé přijaté zálohy ve výši 6 tis. Kč, což je značné snížení oproti minulému období (6 646 tis. Kč).

Následuje položka dohadné účty pasivní, která představuje závazky, u nichž není k rozvahovému dni známa jejich částka. U společnosti XY, s. r. o. je to například nevyfakturovaná částka za plyn a elektřinu a dohad částky za provize. Celková suma činí 5 166 tis. Kč.

Položka jiné závazky ve výši 9 870 tis. Kč představuje závazek z derivátů.

3.3.16 Bankovní úvěry a výpomoci

Společnost XY, s. r. o. si v roce 2008 půjčila dlouhodobý bankovní úvěr ve výši 2 254 tis. EUR a čerpání úvěru začalo v prosinci 2008. Splátky budou probíhat v období od 1. 1. 2009 do 20. 11. 2012, výše jedné splátky je stanovena na 46 950 tis. EUR. Úrokové sazby se pohybují podle sazebníku EURIBOR. K rozvahovému dni je vykázána částka dlouhodobého bankovního úvěru ve výši 60 700 tis. Kč.

3.3.17 Časové rozlišení

Časové rozlišení na straně pasiv je ve společnosti XY, s. r. o. tvořeno výnosy příštího období ve výši 45 tis. Kč.

3.4 Analýza výsledovky

Po provedení analýzy rozvahy nyní stejným způsobem zanalyzují výkaz zisku a ztráty společnosti XY, s. r. o.

Tab. 5 Výkaz zisku a ztráty podle ČÚP – provozní HV [vlastní zpracování]

| Ozn. | VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY | řádek | Skutečnost v běžném účetním období | |
|--------|---|-------|------------------------------------|---------|
| | | | sledovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| a | b | c | | |
| II. | Výkony | 04 | 292 412 | 284 144 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 05 | 273 966 | 284 243 |
| 2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | 06 | 18 446 | -5 820 |
| 3. | Aktivace | 07 | 0 | 5 721 |
| B. | Výkonová spotřeba | 08 | 194 809 | 164 926 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 09 | 127 358 | 113 659 |
| 2. | Služby | 10 | 67 451 | 51 267 |
| + | Přidaná hodnota | 11 | 97 603 | 119 218 |
| C. | Osobní náklady | 12 | 47 675 | 42 656 |
| C. 1. | Mzdové náklady | 13 | 34 773 | 31 056 |
| 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 15 | 12 054 | 10 853 |
| 4. | Sociální náklady | 16 | 848 | 747 |
| D. | Daně a poplatky | 17 | 287 | 48 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 18 | 9 833 | 7 997 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 19 | 576 | 1 620 |
| III.1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 20 | 450 | 1 384 |
| 2. | Tržby z prodeje materiálu | 21 | 126 | 236 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 22 | 85 | 329 |
| F. 1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 23 | 0 | 130 |
| 2. | Prodaný materiál | 24 | 85 | 199 |
| G. | Zvýšení (+) / snížení (-) rezerv a opravných položek v provozní oblasti | 25 | 904 | 2 376 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 26 | 11 212 | 4 283 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 27 | 820 | 651 |
| * | Provozní výsledek hospodaření | 30 | 49 787 | 71 064 |

3.4.1 Výkony

Oddíl výkony se skládá z následujících položek:

- Tržby za vlastní výrobky a služby v roce 2008 činí 273 966 tis. Kč. Jedná se o tržby pocházející z hlavní činnosti podniku.

- Změna stavu zásob vlastní činnosti se skládá z přírůstků a úbytků jednotlivých položek zásob vytvořených vlastní činností. Společnost ji eviduje ve výši 18 446 tis. Kč za rok 2008.
- Aktivace je v případě sledované společnosti v příslušném období nulová.

3.4.2 Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba se rozděluje na následující položky:

- Spotřeba materiálu a energie je vykázána za rok 2008 v hodnotě 127 358 tis. Kč. Jedná se například o náklady na přímý materiál pro výrobu, pohonné hmoty, drobný hmotný majetek, plyn, elektřinu, vodu. Ve společnosti XY, s. r. o. tvoří spotřeba materiálu částku 126 470 tis. Kč a spotřeba energií 888 tis. Kč.
- Služby jsou evidovány v hodnotě 67 451 tis. Kč. Tuto položku tvoří z největší části provize obchodním zástupcům, dále potom všechny možné druhy služeb, cestovné, náklady na opravy a údržbu a také náklady na reprezentaci.

3.4.3 Osobní náklady

Do této položky náleží mzdové náklady ve výši 34 773 tis. Kč za rok 2008, z toho 3 799 tis. Kč jsou příjmy společníků. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění činili 12 054 tis. Kč v roce 2008.

Podnik evidoval také položku sociální náklady, kam patří například stravné do limitu a penzijní připojištění. K 31. 12. 2008 byly vykázány sociální náklady ve výši 848 tis. Kč.

3.4.4 Daně a poplatky

Tato položka byla vykázána ve výši 287 tis. Kč a zahrnuje daň silniční, daň z nemovitosti, ostatní daně a jiné další poplatky.

3.4.5 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Společnost vykázala velikost odpisů za rok 2008 ve výši 9 833 tis. Kč. U této položky bude nutné doplnit odpisy v případě existence drobného dlouhodobého majetku, který by měl být aktivován do rozvahy dle IFRS pro SME a náhradních dílů dlouhodobé povahy aktivova-

ných do majetku. Tento majetek by měl být odepisován stejně jako ostatní dlouhodobý majetek.

3.4.6 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku činily 450 tis. Kč za rok 2008. Společnost má také tržby z prodeje materiálu a to ve výši 126 tis. Kč.

3.4.7 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku je za rok 2008 nulová. Zůstatková cena u prodaného materiálu činila 85 tis. Kč. Tyto položky patří do nákladů společnosti.

3.4.8 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti

Společnost tvořila rezervu na nevyčerpanou dovolenou ve výši 257 tis. Kč. V tomto případě se jednalo o zvýšení rezervy oproti minulému roku o 36 tis. Kč. Z hlediska opravných položek je situace obdobná. Podnik tvořil opravnou položku na nízkoobrátkový materiál ve výši 3 172 tis. Kč. Navýšení oproti roku 2007 činilo 868 tis. Kč. Podnik v roce 2008 tedy vykázal položku změny stavu rezerv a opravných položek ve výši 904 tis. Kč.

3.4.9 Ostatní provozní výnosy

Tato položka je vykázána ve výši 11 212 tis. Kč. Společnost XY, s. r. o. zahrnuje do této položky například dotace, prodej odpadu z výroby a pronájem zařízení.

3.4.10 Ostatní provozní náklady

Společnost vykázala ve výsledovce tuto položku ve výši 820 tis. Kč za rok 2008. Ve společnosti XY, s. r. o. tato položka zahrnuje ostatní provozní náklady jako například pojištění automobilu, pojištění majetku, pojištění na služební cesty, dále také zahrnuje dary, odpisy nedobytných pohledávek a pokuty a penále.

Tab. 6 Výkaz zisku a ztráty podle ČÚP – finanční a mimořádný HV [vlastní zpracování]

| Ozn. | VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY | řádek | Skutečnost v běžném účetním období | |
|-------|--|-------|------------------------------------|---------|
| | | | sledovaném | minulém |
| | | | 1 | 2 |
| a | b | c | | |
| IX. | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 039 | 0 | 44 |
| X. | Výnosové úroky | 042 | 896 | 824 |
| N. | Nákladové úroky | 043 | 143 | 107 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 044 | 32 704 | 3 905 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 045 | 40 738 | 9 871 |
| * | Finanční výsledek hospodaření | 048 | -7 281 | -5 293 |
| Q. | Daň z příjmů za běžnou činnost | 049 | 6 350 | 13 056 |
| Q.1. | - splatná | 050 | 5 972 | 13 434 |
| 2. | - odložená | 051 | 378 | -378 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 052 | 36 156 | 52 715 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 053 | 288 | 124 |
| R. | Mimořádné náklady | 054 | 0 | 29 |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření | 058 | 288 | 95 |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | 060 | 36 444 | 52 810 |
| | Výsledek hospodaření před zdaněním | 061 | 42 794 | 65 866 |

3.4.11 Výnosové úroky

Výnosové úroky představují přijaté úroky z vkladů na běžných účtech. Společnost tuto položku vykazuje ve výši 896 tis. Kč, přičemž částka 76 tis. Kč připadá na úroky z běžného účtu a částka 820 tis. Kč pochází z krátkodobých vkladů.

3.4.12 Nákladové úroky

Nákladové úroky zahrnují placené úroky bankám a jiným věřitelům za úvěr či jinou půjčku. Společnost platila v roce 2008 úroky z krátkodobého úvěru ve výši 6 tis. Kč a z dlouhodobého úvěru ve výši 137 tis. Kč. Nákladové úroky tedy dohromady činí 143 tis. Kč za období roku 2008.

3.4.13 Ostatní finanční výnosy

Společnost vykazuje ostatní finanční výnosy ve výši 32 704 tis. Kč. Převážnou část zahrnují kurzové zisky (v roce 2008 činily 32 609 tis. Kč), dále jsou to ostatní finanční výnosy jako např. skonta.

3.4.14 Ostatní finanční náklady

Tato položka je ve výkazu zisku a ztráty vykázána v částce 40 738 tis. Kč. Hlavní část zahrnují kurzové ztráty, v případě sledované společnosti činila ztráta v roce 2008 okolo 37 303 tis. Kč. Dále se pod touto položkou evidují kurzové ztráty z derivátů a ostatní finanční náklady jako např. poplatky bankám.

3.4.15 Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná

Výpočet daně z příjmů se řídí Zákonem o dani z příjmů. Společnost vykazuje splatnou daň za období roku 2008 ve výši 5 972 tis. Kč.

3.4.16 Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená

Odložená daň se určuje z přechodných rozdílů vznikajících mezi daňovou hodnotou aktiv a závazků a jejich účetní hodnotou. Společnost vykazuje odloženou daň ve výši 378 tis. Kč za rok 2008.

3.4.17 Mimořádný výsledek hospodaření

Sledovaná společnost dosáhla také mimořádného výsledku hospodaření. Mimořádné výnosy společnosti jsou 288 tis. Kč, náklady jsou nulové, takže je ve výsledovce vykázán mimořádný výsledek hospodaření ve výši 288 tis. Kč. Tento výsledek hospodaření je tvořen výhradně pojistnými plněními.

3.5 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích společnosti XY, s. r. o. nám ukazuje, kolik peněžních prostředků podnik vytvořil a za jakým účelem je použil. Výkaz je sestaven k 31. 12. 2008 a je důležitou součástí účetní závěrky. Výkaz o peněžních tocích nebude v této diplomové práci analyzovat. Čisté zvýšení peněžních prostředků bude dle IFRS pro SME po úpravách stejné, ale výpočet bude jiný. Aby byl výkaz o peněžních tocích dle IFRS po úpravách správně, bylo by potřeba převést i počáteční balance k 1. 1. 2008. To není z důvodu rozsahu práce provedeno, proto ani výkaz o peněžních tocích dle IFRS nebude sestaven.

Tab. 7 Přehled o peněžních tocích za rok 2008 – provozní část [vlastní zpracování]

| Ozn. | Položka výkazu | tis. Kč |
|---|--|---------------|
| P. | Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období | 69 702 |
| Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti | | |
| Z. | Účetní zisk nebo ztráta z provozní činnosti před zdaněním | 49 787 |
| A.1. | Úpravy o nepeněžní operace | |
| A.1.1. | Odpisy stálých aktiv | 9 833 |
| A.1.2. | Změna stavu | 903 |
| A.1.2.1. | Změna stavu goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku | |
| A.1.2.2. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní činnosti | 903 |
| A.1.3. | Zisk(-) ztráta(+) za prodeje stálých aktiv | -450 |
| A.1.4. | Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace | |
| A* | Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, finančními a mimořádnými položkami | 60 073 |
| A.2. | Změna potřeby pracovního kapitálu | -4 315 |
| A.2.1. | Změna stavu pohledávek z provozní činnosti a aktivních účtů časového rozlišení | -29 367 |
| A.2.2. | Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti a pasivních účtů časového rozlišení | 43 267 |
| A.2.3. | Změna stavu zásob | -18 215 |
| A.2.4. | Změna stavu finančního majetku, který není zahrnut do peněžních prostředků | |
| A** | Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, finančními a mimořádnými položkami | 55 758 |
| A.3. | Zaplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků | -143 |
| A.4. | Přijaté úroky | 911 |
| A.5. | Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období | -11 409 |
| A.6. | Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy | 288 |
| A.7. | Ostatní finanční příjmy a výdaje | -8 078 |
| A.8. | Přijaté dividendy a podíly na zisku | |
| A*** | Čistý peněžní tok z provozní činnosti | 37 327 |

Tab. 8 Přehled o peněžních tocích za rok 2008 – investiční a finanční část [vlastní zpracování]

| Peněžní toky z investiční činnosti | | |
|---|---|---------------|
| B.1. | Nabytí stálých aktiv | -90 632 |
| B.1.1. | Nabytí dlouhodobého hmotného majetku | -88 504 |
| B.1.2. | Nabytí dlouhodobého nehmotného majetku | -2 128 |
| B.1.3. | Nabytí dlouhodobého finančního majetku | |
| B.2. | Příjmy z prodeje stálých aktiv | 450 |
| B.2.1. | Příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku | 450 |
| B.2.2. | Příjmy z prodeje dlouhodobého finančního majetku | |
| B.3. | Půjčky a úvěry spřízněným osobám | |
| B*** | Čistý peněžní tok z investiční činnosti | 90 128 |
| Peněžní toky z finanční činnosti | | |
| C.1. | Změna stavu dlouhodobých, popř. krátkodobých závazků z finanční oblasti | 61 078 |
| C.2. | Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky | |
| C.2.1. | Zvýšení základního kapitálu, emisního ážia event. rezervního fondu | |
| C.2.2. | Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům | |
| C.2.3. | Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů | |
| C.2.4. | Úhrada ztráty společníky | |
| C.2.5. | Platby z fondů tvořených ze zisku | |
| C.2.6. | Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně | |
| C*** | Čistý peněžní tok z finanční činnosti | 61 078 |
| F. | Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků | 8 223 |
| R. | Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období | 77 925 |

3.6 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Další součástí účetní závěrky je výkaz o změnách vlastního kapitálu, který je sestaven k 31. 12. 2008. Tento výkaz nebude analyzovat stejně jako výkaz o peněžních tocích. Výkaz o změnách vlastního kapitálu rovněž nelze sestavit, protože nejsou převedeny balance k 1. 1. 2008. Tento převod nebyl vykonán z důvodu rozsahu této práce.

Tab. 9 Výkaz o změnách vlastního kapitálu za rok 2008 v tis. Kč [vlastní zpracování]

| Ozn. | Položka | Počáteční zůstatek | Zvýšení | Snížení | Konečný zůstatek |
|------|--|--------------------|---------|---------|------------------|
| A. | Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku | 780 | | | 780 |
| B. | Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku | | | | |
| C.1. | Základní kapitál | 780 | | | |
| C.2. | Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly | | | | |
| C. | Základní kapitál | | | | 780 |
| D. | Emisní ážio | | | | |
| E. | Rezervní fondy | 78 | | | 78 |
| F. | Ostatní fondy ze zisku | | | | |
| G. | Kapitálové fondy | | | | |
| H. | Rozdíly z přecenění nezahrnuté do hospodářského výsledku | | | | |
| I. | Zisku účetních období | 195 718 | | | 195 718 |
| J. | Ztráta účetních období | | | | |
| K. | Zisk/ztráta za účetní období po zdanění | | | | 36 444 |
| | Vlastní kapitál celkem | 196 576 | | | 233 020 |

3.7 SWOT analýza

Pomocí SWOT analýzy je možné diagnostikovat silné stránky, slabiny, hrozby a příležitosti. Podstatou SWOT analýzy je to, že se při ní identifikují faktory a skutečnosti, které pro objekt analýzy představují silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby. Silné a slabé stránky jsou zjišťovány interní analýzou uvnitř podniku, oproti tomu příležitosti a hrozby jsou zjišťovány externí analýzou z vnějšího prostředí podniku. SWOT analýza je znázorněna pomocí přehledné matice [3].

Tab. 10 SWOT analýza společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování]

| SWOT analýza | | |
|-------------------|--|--|
| Vnitřní prostředí | Silné stránky (Strengths) | Slabé stránky (Weaknesses) |
| | Customizace Vývoj Nová budova Spolupráce s univerzitami Finanční stabilita | Jednooborovost Nízký kapitál Obchodní zástupci Subdodavatelé Zaměstnanci |
| Vnější prostředí | Příležitosti (Opportunities) | Hrozby (Threats) |
| | Rychle rostoucí trhy Bonitní zákazníci Levný materiál ze zahraničí Nové aplikace Zkušenosti s přípravou výkazů dle IFRS pro SME | Silná konkurence Silná koruna Licence Vznik nových konkurentů Patenty |

Komentář k SWOT analýze společnosti XY, s. r. o.:

K **silným stránkám** společnosti patří customizace, což znamená, že společnost upravuje své výrobky dle přání zákazníka. Ostatní výrobci v oboru totiž vyrábí více sériově a úpravy nabízí jen v omezeném rozsahu. Další silnou stránkou společnosti je bezpochyby vývoj. Společnost disponuje silným vývojovým oddělením, které podporuje výrobu a je schopno reagovat v krátké době. Pro společnost byla také důležitá výstavba nové budovy, protože si tak zajistila dostatek výrobních a administrativních prostor pro další rozvoj. Společnost také spolupracuje s domácími i zahraničními univerzitami. Tato spolupráce společnosti umožňuje kontakt s posledními trendy a novými směry. K silným stránkám patří také finanční stabilita firmy. Společnost dlouhodobě udržuje nízké zadlužení a v případě nových projektů či dočasných výkyvů trhu je schopna tyto změny ustát bez výraznějších problémů.

Mezi **slabé stránky** společnosti lze zahrnout výrobu zařízení pouze v jednom oboru. V případě neočekávaného objevu či změny v tomto oboru je tak společnost plně vystavena těmto změnám. Společnost dále disponuje nízkým kapitálem. Ve srovnání s konkurenčními společnostmi, což jsou velké mezinárodní korporace, je výše kapitálu společnosti na nízké úrovni. Slabou stránkou jsou také obchodní zástupci společnosti. Společnost má po celém světě síť obchodních zástupců. Problém však nastává v tom, že tito zástupci jsou v naprosté většině nezávislí na společnosti a společnost tak nemá příliš možností ovlivňovat jejich obchodní politiku. Subdodavatelé patří také mezi slabé stránky z důvodu závislosti společnosti na jednom subdodavateli v některých oblastech. Případné problémy subdodavatele by mohly společnost ohrozit. Společnost má také ve srovnání s konkurencí podstatně méně zaměstnanců, takže jsou omezené lidské zdroje pro řešení větších a složitějších projektů či problémů.

K **příležitostem** určitě patří rychle rostoucí trhy v Asii a Latinské Americe, na kterých je společnost aktivní. Pro společnost je jednodušší zvyšovat svůj podíl na těchto trzích oproti stabilním trhům (USA, Německo), kde je nutné přebírat zákazníky konkurenci. Příležitostí jsou také bonitní zákazníci, u kterých existuje jen nízké riziko nezaplacení pohledávek. Většinou se jedná o státní instituce nebo velké korporace. Vzhledem k silné koruně je pro podnik příležitostí větší část komponent na výrobu dovážet ze zahraničí. Společnost by tak snižovala náklady na výrobu zařízení. Další příležitostí jsou nové aplikace, což zahrnuje rozšiřování oblasti použití zařízení do dalších oborů a nové aplikace v rámci stávajících. Příležitostí pro společnost je samozřejmě také zkušenost s přípravou výkazů dle IFRS pro SME, která společnosti přinese nový pohled na vykazování. Výhodou tohoto vykazování dle IFRS pro SME je používání celosvětově uznávaného způsobu účtování a vykazování umožňující srovnání s jinými podniky v zahraničí.

Za **hrozbu** je možno považovat silnou konkurenci, neboť konkurenční firmy jsou většinou velmi silné mezinárodní korporace, které mají podstatně větší marketingové a jiné možnosti pro prosazení svých výrobků. Společnost v současné době ohrožuje také silný kurz koruny, protože společnost vyváží téměř 100 % své produkce do zahraničí. Hrozbou pro firmu jsou také licence pro prodej zařízení do některých zemí. Společnost o ně musí zažádat a i když vyhraje výběrové řízení, nemusí licenci dostat. Hrozbou je samozřejmě také vznik nových konkurentů na trhu. V rámci rozvíjejících se trhů totiž začínají vznikat nové firmy, které by časem mohly získat potřebné znalosti pro výrobu konkurenčních zařízení za lev-

nou cenu. Za hrozbu lze považovat také patenty, které jsou v rámci konkurenčního boje používány pro zamezení využívání některých postupů a metod, a v mnoha případech není možné najít jiné řešení.

4 PROJEKT PŘECHODU NA MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

4.1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) jasně stanoví v 35. oddílu, jaké pravidla musí účetní jednotka při přechodu na tento standard dodržovat. Účetní jednotka, která poprvé přijímá tento standard, aplikuje tuto část standardu na první výkazy sestavené v souladu s tímto standardem. První účetní závěrka účetní jednotky podle IFRS pro SME je první roční účetní závěrka, ve které účetní jednotka použije tento standard na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o shodě s IFRS pro SME.

Účetní závěrka musí podle oddílu č. 3 standardu IFRS pro SME obsahovat kompletní sadu finančních výkazů a tyto výkazy musejí obsahovat srovnávací informaci za předchozí období pro všechny zveřejňované údaje.

Datum přechodu na IFRS pro SME je počátek nejdřívějšího období, za které účetní jednotka zveřejňuje srovnatelné informace v souladu s IFRS pro SME v první účetní závěrce [7].

Sledovaná účetní jednotka se rozhodla, že účetní závěrka dle IFRS pro SME bude sestavena k 31. 12. 2008.

V této diplomové práci nebudou převedeny počáteční stavy roku 2008, i když to standard IFRS pro SME požaduje. Z důvodu rozsahu diplomové práce bude převeden pouze stav ke dni 31. 12. 2008. Ze stejného důvodu nebude převedena požadovaná kompletní sada finančních výkazů a nebude zpracována příloha. Výkaz o peněžních tocích (Cash-Flow) a Výkaz o pohybu ve vlastním kapitálu dle IFRS pro SME nelze smysluplně sestavit, protože nejsou převedeny počáteční stavy roku 2008. Rozsah práce mi tyto výše uvedené úpravy neumožní provést.

4.2 Postup pro přípravu účetní závěrky na první přechod

Účetní jednotka bude při přípravě účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME postupovat následovně:

- uzná všechna aktiva a závazky, jejichž uznání je v souladu s IFRS pro SME,

- neuzná položky jako aktiva a závazky, pokud IFRS pro SME dovoluje jejich uznání,
- reklasifikuje položky aktiv a závazků, které byly uznány v souladu s předchozími používanými systémy finančního výkaznictví jako jeden typ aktiva nebo závazku, a v souladu s IFRS pro SME jsou uznány jako jiný,
- reklasifikuje položky nákladů a výnosů, které byly vykázány v souladu s bývalým systémem výkaznictví jako jeden typ nákladů či výnosů, a v souladu s IFRS pro SME jsou uznány jako jiný,
- použije tento standard pro oceňování všech uznaných aktiv a závazků.

Účetní jednotka se dále může rozhodnout, zda využije některou z výjimek při přechodu na IFRS pro SME. Tyto výjimky se týkají oblastí, jako jsou například podnikové kombinace, platby akciemi, kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn, složené finanční nástroje, odložená daň z příjmu, smlouvy o poskytování koncesovaných služeb, leasingy atd [7].

Sledovaná společnost XY, s. r. o. nevyžije žádnou z výjimek, které standard IFRS pro SME povoluje při prvním přechodu.

V souvislosti s prvním přechodem společnosti na IFRS je doporučeno připravit se na tento přechod podle tří kritérií:

- 1) Změna číselných údajů – jde od shromáždění a utřídění všech číselných údajů, které budou pro přechod na IFRS potřeba. Dále je nutné analyzovat, jak změna účetního rámce ovlivní informace, které bude společnost zveřejňovat. Díky tomu bude možné sestavit účetní závěrku dle IFRS, která bude srovnatelná se současnými účetními závěrkami a posléze je nahradí.
- 2) Změny v podniku – zde je potřeba zjistit, jaké změny bude nutné provést v účetních a vykazovacích postupech, ve finančních a manažerských systémech a jakou kvalifikaci a znalosti potřebují k přechodu na IFRS zaměstnanci dané společnosti.
- 3) Řízení změn – zde je nutné řízení změn, aby byly tyto změny uskutečněny efektivně a aby během těchto změn podnik hladce a bezproblémově fungoval. Měl by být také stanoven vedoucí projektu. Mělo by jít o někoho, kdo umí definovat jednotlivé role a úkoly zaměstnanců, vytvoří projektový plán přechodu na IFRS a dokáže řešit problémy vzniklé v souvislosti s přechodem [14].

4.3 Vhodnost aplikace IFRS pro malé a střední podniky

V současnosti existují četné bariéry pro zapojení malých a středních podniků do podnikání na jednotném trhu. Mezi tyto překážky patří například odlišnosti právních předpisů jednotlivých členských zemí, nedostatek podpory podnikání malých a středních podniků na jednotném trhu, kulturní a jazykové rozdíly či nedostatek informací.

Za stěžejní lze považovat překážky, které vyplývají z nejednotné úpravy systému účetnictví, týkajících se malých a středních podniků v jednotlivých zemích, a překážky vyplývající z výrazných odlišností v daňových systémech jednotlivých zemí [7].

Vhodnost aplikace standardu IFRS pro SME ve společnosti XY, s. r. o. tedy spočívá hlavně v následujících bodech:

- společnost obchoduje na zahraničních trzích, takže použitím tohoto standardu bude možné mezinárodní srovnání účetních výkazů s ostatními společnostmi, které budou tento standard používat,
- sledovaná společnost není veřejně obchodovatelná, takže v rámci značného zjednodušení nemusí používat plné standardy IAS/IFRS,
- použitím tohoto standardu se společnost orientuje na uspokojení potřeb uživatelů finančních výkazů,
- přechod na IFRS pro SME je méně náročný než přechod na plné standardy IAS/IFRS,
- společnost díky přijetí IFRS pro SME může zvýšit svou výkonnost a konkurenceschopnost na globálním trhu.

4.4 Analýza rozdílů mezi ČÚP a IAS/IFRS pro malé a střední podniky

4.4.1 Zásoby

Při analýze rozvahy bylo u položky zásoby zmíněno, že bude důležité zaměřit se na náhradní díly, které budou mít provozně-technické funkce delší než 1 rok. Společnost eviduje tento druh majetku, a tudíž bude nutné hodnotu zásob upravit.

Hodnota náhradních dílů na skladu byla 708 834 Kč k 31. 12. 2008, z toho na část ve výši 17 723 Kč byla vytvořena opravná položka k pomaloobrátkovým zásobám ve 100 % výši. Netto hodnota náhradních dílů je tedy 691 111 Kč a tuto hodnotu aktivujeme do majetku společnosti. Následně stanovíme, že tyto náhradní díly budeme odepisovat po dobu 3 let. Odečteme roční odpis a dostaneme netto hodnotu náhradních dílů evidovaných v dlouhodobém majetku. Celý výpočet je znázorněn v následující tabulce.

Tab. 11 Aktivace náhradních dílů do majetku [vlastní zpracování]

| | Kč |
|--|----------------|
| Hodnota náhradních dílů na skladě | 708 834 |
| - Opravná položka | -17 723 |
| Hodnota náhradních dílů aktivovaná do majetku | 691 111 |
| - Roční odpis | -230 370 |
| Netto hodnota náhradních dílů | 460 741 |

Oceňování a vykazování dalších položek zásob je v podstatě v souladu s pravidly standardu IFRS pro SME takže žádná další změna již nebude provedena.

Do výkazů tedy budou dle IFRS pro SME promítnuty následující změny:

- Materiál na skladě v položce zásoby se sníží o 691 tis. Kč,
- Samostatné movité věci v dlouhodobých aktivech se zvýší o 691 tis. Kč a budou sníženy o oprávkky v hodnotě 230 tis. Kč (netto hodnota 461 tis. Kč)
- Náklady se zvýší v důsledku odpisů o 230 tis. Kč,
- Odložený daňový závazek se zvýší o 92 tis. Kč,
- Náklady se v důsledku zvýšení odložené daně zvýší o 92 tis. Kč

4.4.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Společnost XY, s. r. o. eviduje ve svém dlouhodobém hmotném majetku pozemky, stavby, samostatné movité věci, dále jiný dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

Jak již bylo zmíněno v analytické části, společnost eviduje hmotný majetek s hodnotou v rozmezí 15 – 40 tis. Kč a s životností nad 1 rok v dlouhodobém hmotném majetku v rozvaze. Z hlediska IFRS pro SME je však důležitá nikoli částka, ale doba použitelnosti

aktiva. Společnost eviduje na analytickém účtu 501 – Spotřeba materiálu drobný dlouhodobý hmotný majetek účtovaný přímo do nákladů. Některý majetek účtovaný tímto způsobem však má provozně-technické funkce delší než 1 rok. Takový majetek by měl být aktivován do majetku společnosti.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek k aktivaci do rozvahy byl vyčíslen na 195 000 Kč. Jedná se převážně o kancelářskou techniku, nábytek, případně drobné přístroje využívané při výrobě. Dobu odepisování stanovíme na 3 roky.

Tab. 12 Aktivace drobného DHM do majetku [vlastní zpracování]

| | Kč |
|---|----------------|
| Drobný DHM aktivovaný z nákladů do majetku | 195 000 |
| - Roční odpis | -65 000 |
| Netto hodnota drobného DHM v rozvaze | 130 000 |

Změny ve výkazech budou tedy následující:

- Samostatné movité věci v dlouhodobých aktivech se zvýší o 195 tis. Kč a budou sníženy o oprávkky v hodnotě 65 tis. Kč (netto hodnota 130 tis. Kč),
- Náklady se díky odpisům zvýší o 65 tis. Kč,
- Nákladová položka Spotřeba materiálu (účet 501) bude snížena o 195 tis. Kč,
- Odložený daňový závazek se zvýší o 26 tis. Kč,
- Náklady se v důsledku zvýšení odložené daně zvýší o 26 tis. Kč.

Další změnou, kterou se změní výkazy v důsledku převodu výkazů na IFRS pro SME, je převod majetku k prodeji do oběžného majetku. Mezinárodní standardy totiž uvádějí, že majetek, který účetní jednotka plánuje prodat do 1 roku, by neměl být evidován nadále v dlouhodobém majetku, ale v majetku oběžném. Tento majetek se nebude již nadále odepisovat.

Společnost hodlá do 1 roku prodat 2 osobní automobily. Úpravy jsou naznačeny v následující tabulce.

Tab. 13 Majetek určený k prodeji [vlastní zpracování]

| Název | Pořizovací cena | Oprávký | Zůstatková cena |
|-------------------|-----------------|------------|-------------------|
| automobil Renault | 477 051 Kč | 357 789 Kč | 119 262 Kč |
| automobil Citroen | 410 784 Kč | 391 201 Kč | 19 583 Kč |
| Celkem | | | 138 845 Kč |

Shrnutí změn ve výkazech je tedy následující:

- Samostatné movité věci v dlouhodobém majetku se sníží o 139 tis. Kč,
- Zásoby, které jsou součástí oběžného majetku, se zvýší o 139 tis. Kč,
- Odložený daňový závazek se sníží o 28 tis. Kč,
- Náklady se v důsledku snížení odložené daně sníží o 28 tis. Kč

4.4.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

V rámci dlouhodobého nehmotného majetku společnost eviduje hlavně software a ocenitelná práva. Ocenitelná práva tvoří převážně ochranné známky a patenty v souvislosti s hlavní výrobní činností společnosti. Nebudeme tedy provádět žádnou změnu.

Důležitou činností společnosti XY, s. r. o. je také výzkum a vývoj nových výrobků. V roce 2008 probíhalo několik dlouhodobějších projektů výzkumu a vývoje s dobou trvání od 1 do 3 let. Aktivované náklady společnost účtovala do nákladů a evidují se tak ve výkazu zisku a ztráty. V naprosté většině se jedná o mzdové náklady vynaložené v příslušném roce. Případně se také může jednat o materiál, nakoupený na jednotlivé projekty. Účtování těchto nákladů do výsledovky je v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS pro SME, takže žádnou změnu nebudeme provádět.

4.4.4 Dotace

Společnost čerpá několik dotací, a to z rámcových programů EU a dále z Operačního programu Podnikání a inovace MPO. Dotace jsou vykazovány v rozvaze v rámci položky Daňové závazky a dotace a ve výsledovce v rámci položky Ostatní provozní výnosy.

V závazcích eviduje firma závazek ve výši 14 250 tis. Kč spojený s dotací ze zdrojů EU, která byla vyplacena předem. Celkově společnost XY, s. r. o. obdržela dotace ze státního

rozpočtu a prostředků EU ve výši 17 640 tis. Kč. Do ostatních výnosů vykázala společnost v rámci dotací částku 6 167 tis. Kč.

Souhrnně je možno říci, že společnost postupuje v souladu se standardem IFRS pro SME. Tento standard uvádí, že se dotace vykazují ve výnosech, pokud vznikne nárok na poskytnutí dotace, nebo pokud jsou splněny budoucí podmínky. Jako závazek se vykážou dotace přijaté, pokud nesplňují podmínky pro uznání do výnosů. Problematika vykazování dotací je vysvětlena v teoretické části.

4.4.5 Rezervy

Jak již bylo zmíněno v analytické části, společnost tvoří rezervu na nevyčerpanou dovolenou, jejíž výše činí 257 tis. Kč k 31. 12. 2008. Nově však bylo zjištěno, že je potřeba vytvořit rezervu i na záruční opravy.

Potřeba vytvoření této rezervy spočívá v tom, že společnost prodává výrobky zákazníkům a k těmto výrobkům poskytuje určité záruky na opravy. Dle zkušeností z minulých let je pravděpodobné, že tyto nároky budou uplatňovány. Je tedy velmi pravděpodobné, že dojde k odlivu peněžních prostředků v souvislosti s těmito záručními opravami. Proto je pro podnik přínosné vykázat rezervu, která se stanoví odhadem nákladů na tyto záruční opravy. Při konzultaci se zástupci firmy byly tyto roční náklady vyčísleny na 200 tis. Kč.

Tab. 14 Přehled rezerv společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování]

| | Kč |
|-----------------------------------|----------------|
| Rezerva na nevyčerpanou dovolenou | 257 349 |
| + Rezerva na záruční opravy | 200 000 |
| Rezervy celkem | 457 349 |

V rámci tvorby nové rezervy na záruční opravy budou provedeny ve výkazech následující změny:

- Rezervy v pasivech se zvýší o 200 tis. Kč,
- Náklady se zvýší o 200 tis. Kč, konkrétně účet Tvorba rezerv,
- Odložená daňová pohledávka se zvýší o 40 tis. Kč,
- Náklady se v důsledku snížení odložené daně sníží o 40 tis. Kč

4.4.6 Krátkodobé pohledávky a závazky

V této části bude provedena změna položky Dohadné účty aktivní. Účtují se sem například nepotvrzené nároky na náhradu od pojišťovny nebo nevyúčtované výnosové úroky. Mezinárodní standard IFRS pro SME totiž tuto položku nezná a tudíž bude nutné tuto položku reklasifikovat. Dohadné účty aktivní činily v roce 2008 1 772 tis. Kč. Tato částka bude reklasifikována do pohledávek z obchodního styku.

Budou tedy provedeny následující změny:

- Dohadné účty aktivní se sníží o 1 772 tis. Kč,
- Pohledávky z obchodního styku se zvýší o 1 772 tis. Kč.

Podobná změna nastane i u položky Dohadné účty pasivní. Do této položky patří převážně nevyfakturované dodávky, provize či služby. Stejně jako je tomu u dohadných účtů aktivních, také v tomto případě bude potřeba tuto položku reklasifikovat dle standardu IFRS pro SME. Dohadné účty pasivní byly za rok 2008 ve výši 5 166 tis. Kč. Tato částka bude reklasifikována do závazků z obchodních vztahů.

Opět provedeme následující změny ve výkazech:

- Dohadné účty pasivní se sníží o 5 166 tis. Kč,
- Závazky z obchodních vztahů se zvýší o 5 166 tis. Kč.

4.4.7 Kurzové rozdíly

Vzhledem k tomu, že hlavní výrobní činnost společnosti XY, s. r. o. se orientuje ve značné míře na zahraničí, přirozeně budou hrát kurzové rozdíly velkou roli. Společnost tyto kurzové rozdíly vykazuje dle českých účetních předpisů ve finančním výsledku hospodaření. Dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví však tyto náklady a výnosy mají spíše provozní charakter a měly by tak být reklasifikovány do provozního výsledku hospodaření.

Kurzové rozdíly společnosti v roce 2008 jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. 15 Přehled kurzových rozdílů společnosti XY, s. r. o.
[vlastní zpracování]

| | Kč |
|---------------------------------------|-------------------|
| Kurzové zisky | 32 609 276 |
| Kurzové ztráty | -37 303 110 |
| Rozdíl celkem (kurzová ztráta) | -4 693 834 |

Po porovnání celkových kurzových zisků a celkových kurzových ztrát za rok 2008 jsme zjistili celkovou kurzovou ztrátu ve výši 4 694 tis. Kč. Tato nákladová položka bude převedena do položky Výkonová spotřeba v provozním výsledku hospodaření.

Provedené změny tedy budou následující:

- Kurzové zisky ve finančních výnosech se sníží o 32 609 tis. Kč,
- Kurzové ztráty ve finančních nákladech se sníží o 37 303 tis. Kč,
- Výkonová spotřeba se zvýší o 4 694 tis. Kč.

4.4.8 Mimořádné náklady a výnosy

Společnost XY, s. r. o. vykazuje i mimořádný hospodářský výsledek ve výši 288 tis. Kč. Jak již bylo popsáno v analytické části, jedná se hlavně o pojistná plnění. Položka mimořádného hospodářského výsledku však není v souladu s mezinárodním standardem účetního výkaznictví IFRS pro SME. Standard neuvádí existenci mimořádných nákladů a výnosů a tudíž je nutné tyto položky překlasifikovat.

V našem případě je mimořádný výsledek tvořen pouze mimořádnými výnosy, takže se tyto výnosy vykážou v ostatních výnosech. Budou tedy provedeny následující změny ve výkazu zisku a ztráty:

- Mimořádné výnosy se sníží o 288 tis. Kč,
- Ostatní výnosy se zvýší o 288 tis. Kč.

4.4.9 Změna stavu zásob vlastní činnosti

Tato položka obsahuje přírůstky a úbytky zásob vytvořených vlastní činností. Dle české účetní legislativy je tato položka vykázána ve výnosech. Podle mezinárodního standardu IFRS pro SME však tato položka nesplňuje definici výnosů. Je tedy nutné tuto položku

reklasifikovat do nákladů, konkrétně do položky výkonová spotřeba. Tato reklasifikace tedy ovlivní následující položky:

- Změna stavu zásob vlastní činnosti se sníží o 18 446 tis. Kč,
- Výkonová spotřeba v rámci nákladů se zvýší o 18 446 tis. Kč.

4.4.10 Tržby z prodeje a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

V analytické části byly popsány položky tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku činily 450 tis. Kč a z prodeje materiálu 126 tis. Kč. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku je 0 a prodaného materiálu 85 tis. Kč. Podle standardu IFRS pro SME je nutné vykázat netto hodnotu do výnosů, takže už nebude vykázán výnos a náklad zvlášť. Tyto položky se stanou součástí ostatních výnosů ve výsledovce dle IFRS. Změny jsou tedy následující:

- Tržby z prodeje dlouhodobého majetku se sníží o 450 tis. Kč,
- Tržby z prodeje materiálu se sníží o 126 tis. Kč,
- Zůstatková cena prodaného materiálu se sníží o 85 tis. Kč,
- Ostatní výnosy se zvýší 491 tis. Kč.

4.4.11 Daně ze zisku

Výpočet splatné daně se řídí dle národní daňové legislativy, tudíž se vychází ze Zákona o dani z příjmů. Společnost vykazuje splatnou daň za období roku 2008 ve výši 5 972 tis. Kč. Splatná daň je počítána mimo účetnictví a nemá na ni vliv žádná z úprav dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V souladu s IFRS pro SME se pohledávka z daně z příjmů vykáže ve výkazech na samostatném řádku z důvodu požadavku na minimální obsah rozvahy.

Jinak je tomu však u odložené daně. Po provedených úpravách dle mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS pro SME je nutné uvést, jaký dopad mají tyto změny na výši odložené daně. V analytické části bylo řečeno, že společnost vykázala odloženou daň ve výši 378 tis. Kč a že odložená daň je určena z přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní

hodnotou aktiv a závazků. Nyní provedu zjištění, jaký dopad měly provedené změny na odloženou daň. Výpočty jsou znázorněny v následujících tabulkách (Tab. 16 a Tab. 17).

Tab. 16 Přehled provedených změn s vlivem na odloženou daň [vlastní zpracování]

| | |
|---|----------------|
| Aktivace náhradních dílů do majetku | tis. Kč |
| Brutto hodnota majetku | 691 |
| Oprávky k majetku | 230 |
| Netto hodnota majetku | 461 |
| | |
| Aktivace drobného DHM do majetku | |
| Brutto hodnota majetku | 195 |
| Oprávky k majetku | 65 |
| Netto hodnota majetku | 130 |
| | |
| Majetek určený k prodeji | |
| Netto hodnota majetku určeného k prodeji | 139 |
| | |
| Tvorba rezervy | |
| Rezerva na záruční opravy | 200 |

Dle tabulky Tab. 16 můžeme vidět, které provedené změny mají vliv na odloženou daň. V našem případě jde o všechny úpravy týkající se aktivace do majetku, vyřazení majetku k prodeji z dlouhodobých aktiv a vytvoření nové rezervy na záruční opravy.

Tab. 17 Výpočet odložené daně [vlastní zpracování]

| | Účetní hodnota | Daňová hodnota | Rozdíl | Sazba daně v % | Odložená daň |
|-------------------------------------|----------------|----------------|--------|----------------|--------------|
| Aktivace náhradních dílů do majetku | 461 | 0 | -461 | 20 | -92,2 |
| Aktivace drobného DHM do majetku | 130 | 0 | -130 | 20 | -26 |
| Majetek určený k prodeji | 139 | 0 | 139 | 20 | 27,8 |
| Tvorba rezervy | 200 | 0 | 200 | 20 | 40 |
| Celkem | | | | | -50,4 |

Dle provedených úprav jsme vypočítali daňový závazek ve výši 90 tis. Kč a odloženou daňovou pohledávku ve výši 40 tis. Kč. O tyto rozdíly upravíme výkazy společnosti XY, s. r. o. Změny, které provedeme ve výkazech, budou tedy mít následující dopad:

- Odložený daňový závazek v dlouhodobých závazcích se zvýší o 90 tis. Kč,

- Odložená daňová pohledávka se v dlouhodobých pohledávkách zvýší o 40 tis. Kč
- Náklady se zvýší o 50 tis. Kč, konkrétně účet Daň z příjmu z běžné činnosti - odložená.

Výše odložené daně za rok 2008 se tedy zvýší o 50 tis. Kč. Výsledná hodnota odložené daně za rok 2008 tak bude 428 tis. Kč.

4.5 Převodový můstek

V této části projektu zobrazím všechny výše provedené změny do výkazů dle IFRS pro SME pomocí převodového můstku. Použití převodového můstku je nezbytná součást převodu českých výkazů na výkazy dle mezinárodních standardů IFRS.

4.5.1 Transformace rozvahy

V následujících tabulkách je znázorněn převodový můstek, který nám prezentuje, k jaké položce ve výkazech IFRS bude přiřazena položka z českých účetních výkazů. V tabulce znázorňující dlouhodobý majetek je důležitá položka Zřizovací výdaje, kterou IFRS neuznává. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek je součástí Nehmotných aktiv a veškerý hmotný majetek součástí položky Pozemky, budovy, zařízení. Dlouhodobý finanční majetek je převeden dle IFRS do položky Finanční investice, společnost XY, s. r. o. však takovým majetkem nedisponuje.

Tab. 18 Převodový můstek rozvahy – dlouhodobý majetek [17]

| Položka | CZK v tis. | IFRS bez úprav |
|---|------------|---------------------------|
| AKTIVA CELKEM | | |
| A. Pohledávky za upsaný základní kapitál | | Dlouhodobé pohledávky |
| B. Dlouhodobý majetek | | |
| B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek | | |
| B. I. 1. Zřizovací výdaje | | není v IFRS |
| 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje | | Nehmotná aktiva |
| 3. Software | 3 550 | Nehmotná aktiva |
| 4. Ocenitelná práva | 641 | Nehmotná aktiva |
| 5. Goodwill | | Nehmotná aktiva |
| 6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek | | Nehmotná aktiva |
| 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek | 503 | Nehmotná aktiva |
| 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek | 4 | Nehmotná aktiva |
| B. II. Dlouhodobý hmotný majetek | | |
| B. II. 1. Pozemky | 4 142 | Pozemky, budovy, zařízení |
| 2. Stavby | 101 260 | Pozemky, budovy, zařízení |
| 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 23 884 | Pozemky, budovy, zařízení |
| 4. Pěstitelské celky trvalých porostů | | Pozemky, budovy, zařízení |
| 5. Dospělá zvířata a jejich skupiny | | Pozemky, budovy, zařízení |
| 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek | 64 | Pozemky, budovy, zařízení |
| 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek | 27 | Pozemky, budovy, zařízení |
| 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek | | Pozemky, budovy, zařízení |
| 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku | | Pozemky, budovy, zařízení |
| B. III. Dlouhodobý finanční majetek | | |
| B. III. 1. Podíly v ovládaných a řízených osobách | | Finanční investice |
| 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | | Finanční investice |
| 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly | | Finanční investice |
| 4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv | | Finanční investice |
| 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek | | Finanční investice |
| 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek | | Finanční investice |
| 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek | | Finanční investice |

V části upravující oběžný majetek nejsou ve výkazech dle IFRS zásoby rozděleny na jednotlivé položky, ale jsou součástí jediné položky Zásoby. V oběžném majetku má velký význam položka dle IFRS s názvem Obchodní a jiné pohledávky. Do této položky totiž patří nejen pohledávky z obchodních vztahů, ale i veškeré krátkodobé pohledávky včetně dohadných účtů aktivních, sociálního a zdravotního pojištění, poskytnuté zálohy či jiné pohledávky. Do této položky je také zahrnuto časové rozlišení na straně aktiv, v případě společnosti XY, s. r. o. se jedná o náklady příštích období.

Tab. 19 Převodový můstek rozvahy – oběžný majetek [17]

| Položka | | CZK v tis. | IFRS bez úprav |
|----------|--|------------|----------------------------|
| C. | Oběžná aktiva | | |
| C.I. | Zásoby | | |
| C.I.1. | Materiál | 17 518 | Zásoby |
| 2. | Nedokončená výroba a polotovary | 36 566 | Zásoby |
| 3. | Výrobky | 19 606 | Zásoby |
| 4. | Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny | | Zásoby |
| 5. | Zboží | | Zásoby |
| 6. | Poskytnuté zálohy na zásoby | 82 | Zásoby |
| C.II. | Dlouhodobé pohledávky | | |
| C.II.1. | Pohledávky z obchodních vztahů | | Dlouhodobé pohledávky |
| 2. | Pohledávky - ovládající a řídicí osoba | | Dlouhodobé pohledávky |
| 3. | Pohledávky - podstatný vliv | | Dlouhodobé pohledávky |
| 4. | Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení | | Dlouhodobé pohledávky |
| 5. | Dlouhodobé poskytnuté zálohy | 40 | Dlouhodobé pohledávky |
| 6. | Dohadné účty aktivní | | Dlouhodobé pohledávky |
| 7. | Jiné pohledávky | 54 | Dlouhodobé pohledávky |
| 8. | Odložená daňová pohledávka | | Odložená daňová pohledávka |
| C.III. | Krátkodobé pohledávky | | |
| C.III.1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 53 208 | Obchodní a jiné pohledávky |
| 2. | Pohledávky - ovládající a řídicí osoba | | Obchodní a jiné pohledávky |
| 3. | Pohledávky - podstatný vliv | | Obchodní a jiné pohledávky |
| 4. | Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení | | Obchodní a jiné pohledávky |
| 5. | Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | | Obchodní a jiné pohledávky |
| 6. | Stát - daňové pohledávky | 15 808 | Obchodní a jiné pohledávky |
| 7. | Krátkodobé poskytnuté zálohy | 461 | Obchodní a jiné pohledávky |
| 8. | Dohadné účty aktivní | 1 772 | Obchodní a jiné pohledávky |
| 9. | Jiné pohledávky | 6 305 | Obchodní a jiné pohledávky |
| C.IV. | Krátkodobý finanční majetek | | |
| C.IV.1 | Peníze | 320 | Peníze |
| 2. | Účty v bankách | 77 605 | Peníze |
| 3. | Krátkodobé cenné papíry a podíly | | Peníze |
| 4. | Pořizovaný krátkodobý finanční majetek | | Deriváty |
| D.I. | Časové rozlišení | | |
| D.I.1. | Náklady příštích období | 1 921 | Obchodní a jiné pohledávky |
| 2. | Komplexní náklady příštích období | | Obchodní a jiné pohledávky |
| 3. | Příjmy příštích období | | Obchodní a jiné pohledávky |

Část vlastního kapitálu v pasivní části rozvahy je ve výkazech IFRS pro SME upravena pouze dvěma položkami Základní kapitál a Nerozdělené zisky. Základní kapitál zahrnuje položky týkající se základního kapitálu společnosti (např. vlastní akcie, změny základního kapitálu). Nerozdělené zisky slučují všechny položky z českých výkazů, jako jsou kapitá-

lové fondy, rezervní a ostatní fondy, výsledek hospodaření minulých let a také výsledek hospodaření běžného účetního období.

Tab. 20 Převodový můstek rozvahy – vlastní kapitál [17]

| Položka | CZK v tis. | IFRS bez úprav |
|---|------------|-------------------|
| PASIVA CELKEM | | |
| A. Vlastní kapitál | | |
| A.I. Základní kapitál | | |
| A.I.1. Základní kapitál | 780 | Základní kapitál |
| 2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-) | | Základní kapitál |
| 3. Změny základního kapitálu | | Základní kapitál |
| A.II. Kapitálové fondy | | |
| A.II.1. Emisní ážio | | Nerozdělené zisky |
| 2. Ostatní kapitálové fondy | | Nerozdělené zisky |
| 3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků | | Nerozdělené zisky |
| 4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách | | Nerozdělené zisky |
| A.III. Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku | | |
| A.III.1. Zákonný rezervní fond | 78 | Nerozdělené zisky |
| 2. Statutární a ostatní fondy | | Nerozdělené zisky |
| A.IV. Výsledek hospodaření minulých let | | |
| A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let | 195 718 | Nerozdělené zisky |
| 2. Neuhrazená ztráta minulých let | | Nerozdělené zisky |
| A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období +/- | 36 444 | Nerozdělené zisky |

V pasivní části rozvahy v cizích zdrojích je úprava následující. Veškeré rezervy jsou shrnuty v jedné položce s názvem Rezervy krátkodobé. Všechny dlouhodobé závazky jsou potom zahrnuty v položce Dlouhodobé obchodní a jiné závazky kromě položky Odložený daňový závazek, která dle IFRS pro SME musí být ve výkazu o finanční pozici vykázána samostatně. Položka Obchodní a jiné závazky má v cizích zdrojích velký význam. Zahrnuje totiž kromě obvyklých závazků z obchodních vztahů také např. závazky ze sociálního a zdravotního pojištění, přijaté zálohy, závazky k dotacím, dohadné účty pasivní a jiné závazky. Tato položka navíc také zahrnuje časové rozlišení na straně pasiv, v případě sledované společnosti se jedná o výnosy příštích období. Bankovní úvěry dlouhodobé se řadí do položky Bankovní úvěr, zatímco bankovní úvěry a finanční výpomoci jsou dle IFRS pro SME součástí položky Krátkodobé půjčky.

Tab. 21 Převodový můstek rozvahy – cizí zdroje [17]

| Položka | | CZK v tis. | IFRS bez úprav |
|----------|---|------------|------------------------------------|
| B. | Cizí zdroje | | |
| B.I. | Rezervy | | |
| B.I.1. | Rezervy podle zvláštních právních předpisů | | Rezervy krátkodobé |
| 2. | Rezervy na důchody a podobné závazky | | Rezervy krátkodobé |
| 3. | Rezerva na daň z příjmu | | Rezervy krátkodobé |
| 4. | Ostatní rezervy | 257 | Rezervy krátkodobé |
| B.II. | Dlouhodobé závazky | | |
| B.II.1. | Závazky z obchodních vztahů | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 2. | Závazky - ovládající a řídicí osoba | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 3. | Závazky - podstatný vliv | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 4. | Závazky ke společníkům a účastníkům sdružení | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 5. | Dlouhodobé přijaté zálohy | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 6. | Vydané dluhopisy | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 7. | Dlouhodobé směnky k úhradě | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 8. | Dohadné účty pasivní | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 9. | Jiné závazky | | Dlouhodobé obchodní a jiné závazky |
| 10. | Odložený daňový závazek | 630 | Odložený daňový závazek |
| B.III. | Krátkodobé závazky | | |
| B.III.1. | Závazky z obchodních vztahů | 37 221 | Obchodní a jiné závazky |
| 2. | Závazky - ovládající a řídicí osoba | | Obchodní a jiné závazky |
| 3. | Závazky - podstatný vliv | | Obchodní a jiné závazky |
| 4. | Závazky ke společníkům a účastníkům sdružení | | Obchodní a jiné závazky |
| 5. | Závazky k zaměstnancům | 2 382 | Obchodní a jiné závazky |
| 6. | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | 1 311 | Obchodní a jiné závazky |
| 7. | Stát - daňové závazky a dotace | 14 733 | Obchodní a jiné závazky |
| 8. | Krátkodobé přijaté zálohy | 6 | Obchodní a jiné závazky |
| 9. | Vydané dluhopisy | | Obchodní a jiné závazky |
| 10. | Dohadné účty pasivní | 5 166 | Obchodní a jiné závazky |
| 11. | Jiné závazky | 9 870 | Obchodní a jiné závazky |
| B.IV. | Bankovní úvěry a výpomoci | | |
| B.IV.1 | Bankovní úvěry dlouhodobé | 60 700 | Bankovní úvěr |
| 2. | Krátkodobé bankovní úvěry | | Krátkodobé půjčky |
| 3. | Krátkodobé finanční výpomoci | | Krátkodobé půjčky |
| C.I. | Časové rozlišení | | |
| C.I.1. | Výdaje příštích období | | Obchodní a jiné závazky |
| 2. | Výnosy příštích období | 45 | Obchodní a jiné závazky |

Pomocí převodového můstku nyní můžeme sestavit předběžný výkaz dle IFRS pro SME. Tento výkaz však zatím neobsahuje úpravy popsané v projektové části. V následující tabulce jsou znázorněny úpravy, které byly provedeny v rámci aktiv. Změnu zaznamenala položka Zásoby, kterou ovlivnila aktivace náhradních dílů do majetku společnosti a také přírůstek majetku, který je určen k prodeji do jednoho roku. Další změnu naznačuje položka Pozemky, budovy, zařízení, která byla ovlivněna aktivací náhradních dílů, aktivací drobné-

ho dlouhodobého majetku a úbytkem majetku určeného k prodeji. V aktivní části rozvahy došlo k přesunu položky splatné daňové pohledávky a to z položky Obchodní a jiné pohledávky do položky Splatná daň. V důsledku vytvoření rezervy nám také vznikla odložená daňová pohledávka.

Tab. 22 Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – aktiva [vlastní zpracování]

| | IFRS bez úprav | Drobný majetek účtovaný přímo do nákladů | Náhradní díly s životností více jak 1 rok | Splatná daňová pohledávka reklasif. | Majetek určený k prodeji | Rezerva na záruční opravy | IFRS finální |
|----------------------------|----------------|--|---|-------------------------------------|--------------------------|---------------------------|--------------|
| AKTIVA | | | | | | | |
| Krátkodobá aktiva | | | | | | | |
| Peníze | 77 925 | | | | | | 77 925 |
| Deriváty | 0 | | | | | | 0 |
| Obchodní a jiné pohledávky | 79 475 | | | -7 728 | | | 71 747 |
| Zásoby | 73 772 | | -691 | | 139 | | 73 220 |
| Splatná daň | | | | 7 728 | | | 7 728 |
| | | | | | | | |
| Dlouhodobá aktiva | | | | | | | |
| Finanční investice | 0 | | | | | | 0 |
| Pozemky, budovy, zařízení | 129 377 | 130 | 461 | | -139 | | 129 829 |
| Investice do nemovitostí | | | | | | | 0 |
| Nehmotná aktiva | 4 698 | | | | | | 4 698 |
| Odložená daňová pohledávka | 0 | | | | | 40 | 40 |
| Dlouhodobé pohledávky | 94 | | | | | | 94 |

Na straně pasiv nebylo provedeno mnoho změn. Nejdůležitější položkou z hlediska změn je položka Odložený daňový závazek, která se zvýšila působením aktivovaných náhradních dílů a drobného dlouhodobého majetku do majetku. Tato položka zaznamenala také snížení a to působením majetku určeného k prodeji, který byl vyřazen z majetku dlouhodobého a stal se krátkodobým aktivem. Další provedenou změnou na straně pasiv je vytvoření rezervy na záruční opravy. Působením této změny se tak zvýšila položka výkazu Rezervy krátkodobé.

Tab. 23 Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – pasiva [vlastní zpracování]

| | IFRS bez úprav | Drobný majetek účtovaný přímo do nákladů | Náhradní díly s životností více jak 1 rok | Majetek určený k prodeji | Rezerva na záruční opravy | IFRS finální |
|--|----------------|--|---|--------------------------|---------------------------|--------------|
| ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL | | | | | | |
| Krátkodobé závazky | | | | | | |
| Krátkodobé půjčky | 0 | | | | | 0 |
| Obchodní a jiné závazky | 70 734 | | | | | 70 734 |
| Splatná daň | | | | | | 0 |
| Rezervy krátkodobé | 257 | | | | 200 | 457 |
| Krátkodobá část závazků ze zaměstnaneckých požitků | | | | | | 0 |
| Krátkodobá část závazků z finančního leasingu | | | | | | 0 |
| | | | | | | |
| Dlouhodobé závazky | | | | | | |
| Bankovní úvěr | 60 700 | | | | | 60 700 |
| Dlouhodobé obchodní a jiné závazky | 0 | | | | | 0 |
| Odložený daňový závazek | 630 | 26 | 92 | -28 | | 720 |
| Rezervy dlouhodobé | | | | | | 0 |
| Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům | | | | | | 0 |
| Závazky z finančního leasingu | | | | | | 0 |
| | | | | | | |
| Vlastní kapitál | | | | | | |
| Základní kapitál | 780 | | | | | 780 |
| Nerozdělené zisky | 232 240 | | | | | 232 240 |

4.5.2 Transformace výsledovky

Stejným způsobem, jako tomu bylo u rozvahy, je nutné převést výsledovku společnosti XY, s. r. o. na výkaz o úplném výsledku dle IFRS pro SME. V následujících tabulkách je naznačen převodový můstek pro převedení jednotlivých položek výsledovky do výkazu o úplném výsledku dle IFRS pro SME.

V provozní části výsledovky je důležité poznamenat, že tržby za prodej zboží i tržby za prodej vlastních výrobků a služeb jsou součástí jedné položky Výnosy. Obdobně je tomu i u nákladů na prodané zboží, nákladů na spotřebu materiálu a energie a nákladů na služby. Tyto položky jsou součástí Výkonové spotřeby. V analýze rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS pro SME je již okomentována položka Změna stavu zásob vlastní činnosti, která není uznána jako výnos a je tedy vykazována ve Výkonové spotřebě. Stejně pravidlo působí i na položku Aktivace. V další části výsledovky se veškeré osobní náklady shrnou do položky Mzdy a zaměstnanecké požitky. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu se vykážou v netto

hodnotě v rámci položky Ostatní výnosy, jak bylo již naznačeno v analýze rozdílů. Změny se dotknou i položky Zvýšení/snížení rezerv a opravných položek v provozní oblasti, která bude vykázána v rámci Ostatních nákladů. Ostatní změny jsou přehledně znázorněny v tabulce *Tab. 24*.

Tab. 24 Převodový můstek – provozní část výsledovky [vlastní zpracování]

| Položka | | CZK v tis. | IFRS bez úprav |
|---------|---|------------|------------------------------------|
| I. | Tržby za prodej zboží | | Výnosy |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | | Výkonová spotřeba |
| + | Obchodní marže | | |
| II. | Výkony | | |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 273 966 | Výnosy |
| 2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | 18 446 | Výkonová spotřeba |
| 3. | Aktivace | | Výkonová spotřeba |
| B. | Výkonová spotřeba | | |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | -127 358 | Výkonová spotřeba |
| B. 2. | Služby | -67 451 | Výkonová spotřeba |
| + | Přidaná hodnota | | |
| C. | Osobní náklady | | |
| C. 1. | Mzdové náklady | -34 773 | Mzdy a zaměstnanecké požitky |
| C. 2. | Odměny členům orgánů společnosti a družstva | | Mzdy a zaměstnanecké požitky |
| C. 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | -12 054 | Mzdy a zaměstnanecké požitky |
| C. 4. | Sociální náklady | -848 | Mzdy a zaměstnanecké požitky |
| D. | Daně a poplatky | -287 | Ostatní náklady |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | -9 833 | Odpisy hmotných a nehmotných aktiv |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | | |
| III.1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 450 | Ostatní výnosy |
| 2. | Tržby z prodeje materiálu | 126 | Ostatní výnosy |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | | |
| F. 1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | | Ostatní výnosy |
| 2. | Prodaný materiál | -85 | Ostatní výnosy |
| G. | Zvýšení (+) / snížení (-) rezerv a opravných položek v provozní oblasti | -904 | Ostatní náklady |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 11 212 | Ostatní výnosy |
| H. | Ostatní provozní náklady | -820 | Ostatní náklady |
| V. | Převod provozních výnosů | | Ostatní výnosy |
| I. | Převod provozních nákladů | | Ostatní náklady |
| * | Provozní výsledek hospodaření | | |
| | Provozní výsledek hospodaření | | |

Ve finanční části nebude provedeno příliš mnoho změn. Všechny položky nákladů z finanční oblasti se shrnou do položky Finanční náklady. Obdobná situace bude u výnosů z finanční oblasti, které budou shrnuty do položky Finanční výnosy.

V mimořádné oblasti je situace složitější. Mezinárodní účetní standard IFRS pro SME totiž existenci mimořádných položek nepovoluje, takže je nutné tuto část výsledovky upravit. Stejná situace je i u daně z příjmů z mimořádné činnosti.

Tab. 25 Převodový můstek – finanční a mimořádná část výsledovky [vlastní zpracování]

| Položka | CZK v tis. | IFRS bez úprav |
|---------|---|--------------------------|
| VI. | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | Finanční výnosy |
| J. | Prodané cenné papíry a podíly | Finanční náklady |
| VII. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | |
| VII.1. | Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | Finanční výnosy |
| 2. | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | Finanční výnosy |
| 3. | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | Finanční výnosy |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | Finanční výnosy |
| K. | Náklady z finančního majetku | Finanční náklady |
| IX. | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | Finanční výnosy |
| L. | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | Finanční náklady |
| M. | Zvýšení (+) / snížení (-) rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | Finanční náklady |
| X. | Výnosové úroky | 896 Finanční výnosy |
| N. | Nákladové úroky | -143 Finanční náklady |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 32 704 Finanční výnosy |
| O. | Ostatní finanční náklady | -40 738 Finanční náklady |
| XII. | Převod finančních výnosů | Finanční výnosy |
| P. | Převod finančních nákladů | Finanční náklady |
| * | Finanční výsledek hospodaření | |
| Q. | Daň z příjmů za běžnou činnost | |
| Q.1. | - splatná | -5 972 Daně z zisku |
| 2. | - odložená | -378 Daně z zisku |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 288 není v IFRS |
| R. | Mimořádné náklady | 0 není v IFRS |
| S. | Daň z příjmů z mimořádné činnosti | |
| S.1. | - splatná | není v IFRS |
| 2. | - odložená | není v IFRS |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření | |
| T. | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům | konsolidace |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | |
| | Výsledek hospodaření před zdaněním | |

Použitím převodového můstku je již možné sestavit výkaz o úplném výsledku bez úprav. Nyní provedu v tomto výkazu úpravy, které jsem nastínil již v analýze rozdílů mezi českými účetními předpisy a mezinárodním účetním standardem IFRS pro SME. V následující tabulce jsou uvedeny úpravy, které bylo nutné v důsledku přechodu na IFRS pro SME pro-

vést. Provedené změny se týkají Finančních výnosů a Finančních nákladů. Z těchto položek byly vyňaty kurzové zisky resp. kurzové ztráty, které byly jako kurzové rozdíly v netto hodnotě zařazeny do výkonové spotřeby. Výkonová spotřeba se tedy navýšila o tyto kurzové rozdíly, zaznamenala také snížení v důsledku drobného dlouhodobého majetku aktivovaného do majetku. Položka odpisy hmotných a nehmotných aktiv se zvýšila v důsledku nárůstu odpisů z aktivovaného drobného dlouhodobého majetku a aktivovaných náhradních dílů do majetku. Dále byly do položky Ostatní výnosy reklasifikovány mimořádné náklady a výnosy v netto hodnotě. Poslední úpravou ve výkazu je navýšení Ostatních nákladů v důsledku vytvoření nové rezervy na záruční opravy.

Tab. 26 Provedené úpravy ve výkazu o úplném výsledku [vlastní zpracování]

| | IFRS bez úprav | Kurzové zisky, kurzové ztráty | Drobný majetek účtovaný přímo do nákladů | Náhradní díly s životností více jak 1 rok | Mimořádné náklady a výnosy | Majetek k prodeji | Rezerva na záruční opravy | IFRS finální |
|---|----------------|-------------------------------|--|---|----------------------------|-------------------|---------------------------|--------------|
| Výnosy | 273 966 | | | | | | | 273 966 |
| Ostatní výnosy | 11 703 | | | | 288 | | | 11 991 |
| Výkonová spotřeba | -176 363 | -4 694 | 195 | | | | | -180 862 |
| Mzdy a zaměstnanecké požitky | -47 675 | | | | | | | -47 675 |
| Odpisy hmotných a nehmotných aktiv | -9 833 | | -65 | -230 | | | | -10 128 |
| Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení | | | | | | | | 0 |
| Ostatní náklady | -2 011 | | | | | | -200 | -2 211 |
| Finanční výnosy | 33 600 | -32 609 | | | | | | 991 |
| Finanční náklady | -40 881 | 37 303 | | | | | | -3 578 |
| Zisk před zdaněním | | | | | | | | |
| Daně z zisku | -6 350 | | -26 | -92 | | 28 | 40 | -6 400 |
| Zisk za období | | | | | | | | |

4.6 Sestavení finančních výkazů podle IFRS pro malé a střední podniky

Po provedení všech úprav pomocí převodového můstku můžeme převést hodnoty do finálních výkazů sestavených podle mezinárodního standardu IFRS pro SME.

Finální výkazy dle IFRS pro SME působí dosti stručně oproti výkazům podle české účetní legislativy. Ostatní důležité informace jsou však obsaženy v příloze k účetní závěrce, která jednotlivé oblasti výkazů podrobně vysvětluje a rozvíjí. Tímto způsobem je zajištěno, že všechny důležité informace o finanční pozici společnosti se prostřednictvím účetní závěrky dostanou k širokému okruhu uživatelů, kteří na jejich základě vykonávají ekonomická rozhodnutí.

Součástí účetní závěrky dle IFRS pro SME je výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku, výkaz o peněžních tocích, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a vysvětlující příloha.

Jak již bylo zmíněno na začátku projektové části, výkaz o peněžních tocích, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a přílohu nebudu zpracovávat z důvodu rozsahu této práce.

4.6.1 Výkaz o finanční pozici

Výkaz o finanční pozici podle IFRS pro SME je obdoba rozvahy v českých účetních předpisech. Na tomto výkazu musí účetní jednotka uvést:

- jméno účetní jednotky,
- označení zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou závěrku,
- datum a období, za které jsou výkazy sestaveny,
- měnu vykazování,
- úroveň zaokrouhlení použité při sestavení výkazů.

*Tab. 27 Výkaz o finanční pozici dle IFRS pro SME – aktiva v tis. Kč
[vlastní zpracování]*

| | |
|----------------------------|----------------|
| AKTIVA | |
| Krátkodobá aktiva | 230 620 |
| Peníze | 77 925 |
| Deriváty | 0 |
| Obchodní a jiné pohledávky | 71 747 |
| Zásoby | 73 220 |
| Splatná daň | 7 728 |
| | |
| Dlouhodobá aktiva | 134 661 |
| Finanční investice | 0 |
| Pozemky, budovy, zařízení | 129 829 |
| Investice do nemovitostí | 0 |
| Nehmotná aktiva | 4 698 |
| Odložená daňová pohledávka | 40 |
| Dlouhodobé pohledávky | 94 |
| | |
| Aktiva celkem | 365 281 |

Z aktivní části výkazu o finanční pozici je zřejmé, že se používá rozdělení na krátkodobá a dlouhodobá aktiva. Definice standardu IFRS pro SME se zaměřuje především na krátkodobá aktiva. Jde o aktiva, u kterých existuje předpoklad, že budou realizována během následujících dvanácti měsíců od data tohoto výkazu, že jsou drženy za účelem obchodování a většinou se jedná o peníze nebo peněžní ekvivalenty. Ostatní aktiva, které tuto definici nesplňují, by měly být ve výkazu vykázány jako dlouhodobá aktiva.

Tab. 28 Výkaz o finanční pozici dle IFRS pro SME – pasiva v tis. Kč

[vlastní zpracování]

| | |
|--|----------------|
| ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL | |
| Krátkodobé závazky | 71 191 |
| Krátkodobé půjčky | 0 |
| Obchodní a jiné závazky | 70 734 |
| Splatná daň | 0 |
| Rezervy krátkodobé | 457 |
| Krátkodobá část závazků ze zaměstnaneckých požitků | 0 |
| Krátkodobá část závazků z finančního leasingu | 0 |
| | |
| Dlouhodobé závazky | 61 420 |
| Bankovní úvěr | 60 700 |
| Dlouhodobé obchodní a jiné závazky | 0 |
| Odložený daňový závazek | 720 |
| Rezervy dlouhodobé | 0 |
| Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům | 0 |
| Závazky z finančního leasingu | 0 |
| | |
| Závazky celkem | 132 611 |
| | |
| Vlastní kapitál | 232 670 |
| Základní kapitál | 780 |
| Nerozdělené zisky | 231 890 |
| | |
| Závazky a vlastní kapitál celkem | 365 281 |

U závazků na pasivní straně rozvahy je situace obdobná. Stejně jako aktiva se člení na dlouhodobé a krátkodobé závazky. Pro krátkodobé závazky je dle standardu charakteristické, že pocházejí z obchodní činnosti a že by měly být uhrazeny do následujících dvanácti měsíců od data rozvahy. Všechny ostatní závazky se vykazují jako dlouhodobé.

Z uvedeného výkazu o finanční pozici společnosti XY, s. r. o. je zřejmé, že se snížila celková bilanční suma. Bilanční suma dle IFRS pro SME činí 365 281 tis. Kč, zatímco dle

ČÚP činila 365 341 tis. Kč. Bilanční suma se tedy snížila o 60 tis. Kč. Tento pokles zapříčinily převážně odpisy související s aktivací náhradních dílů dlouhodobé povahy a aktivací drobného dlouhodobého majetku do majetku společnosti. Rozdíl v bilanční sumě však není příliš významný.

4.6.2 Výkaz o úplném výsledku

Výkaz o úplném výsledku dle standardu IFRS pro SME je obdoba výkazů zisku a ztráty v české účetní legislativě. Tento výkaz podává informace o výkonnosti daného podniku. Na výkazu musí být uvedeny stejné údaje jako v případě rozvahy jako např. jméno účetní jednotky, měna vykazování atd. Výkaz o úplném výsledku může být sestaven buď dle druhového, nebo účelového členění. Ve své práci uvádím výkaz o úplném výsledku ve druhovém členění. Výkaz o úplném výsledku společnosti XY, s. r. o. za rok 2008 je znázorněn v následující tabulce.

*Tab. 29 Výkaz o úplném výsledku dle IFRS pro SME v tis. Kč
[vlastní zpracování]*

| | |
|---|----------------|
| Výnosy | 273 966 |
| Ostatní výnosy | 11 991 |
| Výkonnová spotřeba | -180 862 |
| Mzdy a zaměstnanecké požitky | -47 675 |
| Odpisy hmotných a nehmotných aktiv | -10 128 |
| Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení | 0 |
| Ostatní náklady | -2 211 |
| Finanční výnosy | 991 |
| Finanční náklady | -3 578 |
| Zisk před zdaněním | 42 494 |
| Daně ze zisku | -6 400 |
| Zisk za období | 36 094 |
| Nerozdělené zisky na začátku roku | 195 796 |
| Dividendy | 0 |
| Nerozdělené zisky na konci roku | 231 890 |

Z výkazu o úplném výsledku je zřejmé, že je vykázána jiná výše zisku za běžné období než ve výkazech dle českých účetních předpisů. Zisk za období podle ČÚP činil 36 444 tis. Kč. Dle IFRS pro SME zisk za období činí 36 094 tis. Kč, což značí pokles zisku o 350 tis. Kč. Tato změna je způsobena především aktivací drobného dlouhodobého majetku a náhrad-

ních dílů dlouhodobé povahy do majetku, s čímž souvisí přírůstky odpisů a odložené daně. Veškeré změny v tomto výkazu jsou zobrazeny a popsány v rámci převodového můstku.

4.6.3 Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce je velmi obsáhlá a podrobná a poskytuje dodatečné informace, které nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech. Příloha musí podávat informace o základních principech a účetních pravidlech, podle kterých byly finanční výkazy sestaveny. Dále musí být v příloze zveřejněny informace požadované standardem IFRS pro SME, které nejsou obsaženy přímo ve výkazech, a další relevantní informace pro pochopení finančních výkazů.

Podle standardu IFRS pro SME by měla mít příloha následující strukturu:

- prohlášení o shodě,
- souhrn použitých významných účetních pravidel (oceňovací základna a ostatní aplikovaná účetní pravidla),
- poskytnutí informací o položkách předkládaných v každém účetním výkazu a pořadí, v jakém jsou uváděny jednotlivé položky a každý účetní výkaz,
- jiná zveřejnění, která zahrnují jistoty, závazky a jiné finanční a nefinanční informace [7].

Jak již bylo zmíněno na začátku projektové části, přílohu k této účetní závěrce nebudu sestavovat z důvodu rozsahu práce a potřeby detailních interních informací od sledované společnosti.

4.7 Problémy při sestavování finančních výkazů

Mezi hlavní problematické body sestavení účetní závěrky společnosti XY, s. r. o. dle mezinárodního účetního standardu IFRS pro SME patří dvě následující skupiny problémů:

a) Obecné problémy:

- nutná dobrá znalost standardu IFRS pro SME a koncepčního rámce – nutnost sledovat rychle se měnící vývoj v této oblasti v důsledku časté aktualizace standardů a vzniku nových standardů,

- náklady spojené s převodem výkazů – velká časová náročnost, požadavky na lidské zdroje v souvislosti s přechodem, náklady na úpravu informačního systému,
- daňová legislativa – česká daňová legislativa neumožňuje vycházet z hospodářského výsledku podle IFRS pro SME při výpočtu základu daně z příjmu. Z tohoto důvodu jsou standardy IFRS považovány za něco navíc k českým účetním výkazům.

b) Specifické problémy:

- obtížné stanovení výše náhradních dílů s dobou použitelnosti delší než jeden rok a výše drobného dlouhodobého majetku s provozně-technickými funkcemi delšími než jeden rok. S tím souvisí aktivace tohoto majetku do dlouhodobého hmotného majetku a propočet odpisů k tomuto majetku,
- identifikace majetku určeného k prodeji do jednoho roku a jeho přeúčtování z dlouhodobého majetku do zásob,
- stanovení výše rezervy na záruční opravy a její vytvoření,
- úpravy těch položek ve výkazu o finanční pozici a výkazu o úplném výsledku, které je nutné dle standardu IFRS pro SME reklasifikovat (např. dohadné účty, mimořádné náklady a výnosy, kurzové rozdíly atd.),
- zjištění vlivu prováděných změn na odloženou daň, která byla ovlivněna především aktivací náhradních dílů a drobného dlouhodobého majetku do majetku, vyřazením majetku určeného k prodeji z dlouhodobého majetku a vytvořením rezervy na záruční opravy,
- obtížné sestavení převodového můstku pro převod ostatních položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

4.8 Návrhy a doporučení pro firmu

Mezi návrhy a doporučení pro společnost XY, s. r. o., související s přechodem na IFRS pro SME a vykazováním dle toho standardu, je důležité zahrnout:

- a) Školení a vzdělávání se v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS.
- b) Uvědomování si přínosů standardu IFRS pro SME pro společnost XY, s. r. o. Mezi tyto přínosy patří především sestavení srovnatelných a srozumitelných výkazů a lepší zobrazení skutečnosti finančního stavu podniku.
- c) Zavedení systému evidence rozdílů mezi českými účetními předpisy (ČÚP) a standardem IFRS pro SME.
- d) Provedení změn v informačním systému společnosti v důsledku přechodu na standardy IAS/IFRS.

ZÁVĚR

V průběhu zpracování mé diplomové práce jsem zjistil, že převod výkazů je velice náročná záležitost. Je téměř nutné dobře poznat, jak fungují procesy ve firmě, u které se přechod na standardy IAS/IFRS uskutečňuje. I přes svou náročnost však poskytují standardy IAS/IFRS nesporné výhody. Tyto výhody spočívají v poskytnutí srovnatelných a srozumitelných finančních výkazů a v lepším zobrazení skutečného finančního stavu podniku.

Povinnost vykazovat podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS mají u nás zatím jen společnosti, které obchodují se svými cennými papíry na obchodovatelných trzích. Ostatní podniky vykazují dle standardů dobrovolně a to převážně v případě, pokud podnik disponuje obchodními partnery v zahraničí, pokud má svou mateřskou společnost v zahraničí, nebo pokud se například účastní veřejné soutěže či spolupracuje se zahraniční bankou. Další podniky nevykazují dle těchto standardů, protože je to pro ně nákladné a česká účetní legislativa jim klade nemalé překážky. Největším problémem většího rozvoje standardů IAS/IFRS na českém území je daňová legislativa. Jak již bylo zmíněno, daň z příjmu totiž nemůže být spočítána a vykázána podle hospodářského výsledku dle IAS/IFRS, což nutí podniky účtovat a vykazovat dle českých účetních předpisů.

Částečným řešením je vznik standardu IFRS pro SME, který se orientuje na podniky nemající veřejnou odpovědnost. Pro společnost XY, s. r. o. je velmi přínosné použití standardu IFRS pro SME, protože její hlavní činnost je orientována ve velké míře na zahraničí. Společnost tak spolupracuje s řadou zahraničních partnerů, kterým srozumitelné informace ve výkazech dle IAS/IFRS mohou pomoci při jejich ekonomických rozhodnutích. Pro společnost je velkou výhodou, že díky výkazům zpracovaných dle tohoto standardu bude mít možnost větší srovnatelnosti výkazů s konkurenčními firmami v zahraničí. Z těchto důvodů bych společností XY, s. r. o. jednoznačně přijetí tohoto standardu doporučil.

Hlavním cílem této diplomové práce byl převod účetních výkazů společnosti XY, s. r. o. dle českých účetních předpisů na výkazy dle IFRS pro SME.

V teoretické části jsem se zabýval nejdříve harmonizací účetnictví, jak z pohledu celosvětového, tak i evropského. Dále jsem popsal proces tvorby standardů IAS/IFRS a vysvětlil jsem koncepční rámec IAS/IFRS. Poté jsem se již věnoval samotnému standardu IFRS pro SME, kde jsem charakterizoval jeho důležité části a uvedl případné rozdíly s českou účetní legislativou.

V praktické části jsem nejdříve zanalyzoval jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Pak jsem popsal změny, které musejí být provedeny při přechodu na IFRS pro SME a následně jsem všechny změny zanesl do převodového můstku. Nakonec jsem sestavil finální výkazy a uvedl doporučení pro sledovanou společnost.

Věřím, že tato diplomová práce bude pro společnost XY, s. r. o. přínosem a pomůže společnosti k rozhodnutí, zda přijmout tento standard či nikoliv.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha : ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IFRS*. Brno : Computer Press, 2008. 330 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] KEŘKOVSKÝ, Miloslav; VYKYPĚL, Oldřich. *Strategické řízení : teorie pro praxi*. 2. vyd. Praha : C. H. Beck, 2006. 206 s. ISBN 80-7179-453-8.
- [4] KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví : Světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované. Praha : Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [5] KRUPOVÁ, Lenka. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha : VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [6] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. Praha : Leges, 2009. 352 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [7] NERUDOVÁ, Danuše, et al. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.
- [8] ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUSHKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha : Institut svazu účetních, 2007. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.
- [9] The International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF),. *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. London (United Kingdom) : International Accounting Standards Board (IASB), 2009. 232 s. ISBN 978-1-907026-17-1.
- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje:

- [12] Ernst&young. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou*. [online]. 2004 [cit. 2010-04-01]. Dostupný z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>.
- [13] Pricewaterhousecoopers [online]. 2009 [cit. 2010-04-01]. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly*. Dostupné z WWW:
<http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
- [14] Pricewaterhousecoopers [online]. 2004 [cit. 2010-04-01]. *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* Dostupné z WWW:
<http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
- [15] WITTSIEPE, Richard. *IFRS for Small and Medium-Sized Enterprises : Structuring the Transition Process* [online]. 1st edition. Wiesbaden : Gabler Verlag, 2008, [cit. 2010-04-20]. Dostupné z WWW:
<<http://books.google.cz/books?id=a36S7WUq5gUC&lpg=PA62&dq=ifrs%20for%20sme&pg=PA62#v=onepage&q&f=false>>.

Ostatní zdroje:

- [16] Interní materiály společnosti XY, s. r. o.
- [17] *Projekt GAČR 402/09/0255 : Užití IAS/IFRS v malých a středních podnicích a vliv na měření jejich výkonnosti*. 2009. Dostupné z WWW:
<<http://www.fame.utb.cz/gacr/225/>>.
- [18] STRUHAŘOVÁ, Kateřina. *Vykazování podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví v České republice*. 6. ročník Mezinárodní Bařova konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky. 15. 4. 2010, CD s recenzovanými příspěvky. ISBN 978-80-7318-922-8.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

| | |
|--------------|---|
| ARC | Accounting Regulatory Committee of the EC (Účetní regulační výbor Evropské komise) |
| CP | Cenné papíry |
| ČÚP | České účetní předpisy |
| EFRAG | European Financial Reporting Advisory Group (Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví) |
| EHS | Evropské hospodářské společenství |
| EU | Evropská unie |
| FASB | Financial Accounting Standards Board (Rada pro standardy finančního účetnictví v USA) |
| IAS | International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy) |
| IASB | International Accounting Standards Board (Výbor pro mezinárodní účetní standardy) |
| IASC | International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy) |
| IFRIC | International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) |
| IFRS | International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) |
| IFRS for SME | International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities (Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky) |
| OKEČ | Odvětвовá klasifikace ekonomických činností |
| OTC | Over the counter (mimoburzovní trhy) |
| SAC | Standards Advisory Council (Poradní sbor) |
| SIC | Standing Interpretation Committee (Stálý interpretační výbor) |

| | |
|---------|--|
| SME | Small and medium-sized entities (malé a střední podniky) |
| SWOT | Strenghts, Weaknesses, Opportunitie, Threats (Silné a slabé stránky, příležitosti, hrozby) |
| US GAAP | United States Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní zásady) |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| Tab. 1 Aktiva podle ČÚP – dlouhodobá aktiva v tis. Kč [vlastní zpracování]..... | 52 |
| Tab. 2 Aktiva podle ČÚP – oběžná aktiva v tis. Kč [vlastní zpracování] | 54 |
| Tab. 3 Pasiva podle ČÚP – vlastní kapitál v tis. Kč [vlastní zpracování] | 56 |
| Tab. 4 Pasiva podle ČÚP – cizí zdroje v tis. Kč [vlastní zpracování] | 57 |
| Tab. 5 Výkaz zisku a ztráty podle ČÚP – provozní HV [vlastní zpracování] | 60 |
| Tab. 6 Výkaz zisku a ztráty podle ČÚP – finanční a mimořádný HV [vlastní zpracování] | 63 |
| Tab. 7 Přehled o peněžních tocích za rok 2008 – provozní část [vlastní zpracování]..... | 65 |
| Tab. 8 Přehled o peněžních tocích za rok 2008 – investiční a finanční část [vlastní zpracování] | 66 |
| Tab. 9 Výkaz o změnách vlastního kapitálu za rok 2008 v tis. Kč [vlastní zpracování]..... | 67 |
| Tab. 10 SWOT analýza společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování] | 68 |
| Tab. 11 Aktivace náhradních dílů do majetku [vlastní zpracování] | 74 |
| Tab. 12 Aktivace drobného DHM do majetku [vlastní zpracování]..... | 75 |
| Tab. 13 Majetek určený k prodeji [vlastní zpracování] | 76 |
| Tab. 14 Přehled rezerv společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování]..... | 77 |
| Tab. 15 Přehled kurzových rozdílů společnosti XY, s. r. o. [vlastní zpracování] | 79 |
| Tab. 16 Přehled provedených změn s vlivem na odloženou daň [vlastní zpracování] | 81 |
| Tab. 17 Výpočet odložené daně [vlastní zpracování] | 81 |
| Tab. 18 Převodový můstek rozvahy – dlouhodobý majetek [17] | 83 |
| Tab. 19 Převodový můstek rozvahy – oběžný majetek [17]..... | 84 |
| Tab. 20 Převodový můstek rozvahy – vlastní kapitál [17] | 85 |
| Tab. 21 Převodový můstek rozvahy – cizí zdroje [17] | 86 |
| Tab. 22 Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – aktiva [vlastní zpracování]..... | 87 |
| Tab. 23 Provedené úpravy ve výkazu o finanční pozici – pasiva [vlastní zpracování] | 88 |
| Tab. 24 Převodový můstek – provozní část výsledovky [vlastní zpracování] | 89 |
| Tab. 25 Převodový můstek – finanční a mimořádná část výsledovky [vlastní zpracování] | 90 |
| Tab. 26 Provedené úpravy ve výkazu o úplném výsledku [vlastní zpracování]..... | 91 |
| Tab. 27 Výkaz o finanční pozici dle IFRS pro SME – aktiva v tis. Kč [vlastní zpracování] | 92 |

| | |
|--|----|
| Tab. 28 Výkaz o finanční pozici dle IFRS pro SME – pasiva v tis. Kč [vlastní zpracování] | 93 |
| Tab. 29 Výkaz o úplném výsledku dle IFRS pro SME v tis. Kč [vlastní zpracování] | 94 |

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Rozvaha společnosti XY, s. r. o. k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)
- P II Výkaz zisku a ztráty společnosti XY, s. r. o. k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)
- P III Výkaz o peněžních tocích společnosti XY, s. r. o. k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI XY, S. R. O. K 31. 12. 2008
(V TIS. KČ)

| Označení a | AKTIVA b | Číslo řádku c | Běžné účetní období | | | Minulé úč. období |
|---------------|--|---------------------|---------------------|--------------|------------|----------------------|
| | | | Brutto 1 | Korekce 2 | Netto 3 | Netto 4 |
| | AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63) | 001 | 408824 | 43483 | 365341 | 229576 |
| A. | Pohledávky za upsaný základní kapitál | 002 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| B. | Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23) | 003 | 174385 | 40310 | 134075 | 53232 |
| B. I. | Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12) | 004 | 7889 | 3191 | 4698 | 4143 |
| B. I. 1. | Zřizovací výdaje | 005 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 2. | Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje | 006 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 3. | Software | 007 | 6521 | 2971 | 3550 | 3155 |
| 4. | Ocenitelná práva | 008 | 861 | 220 | 641 | 414 |
| 5. | Goodwill | 009 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 6. | Jiný dlouhodobý nehmotný majetek | 010 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 7. | Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek | 011 | 503 | 0 | 503 | 484 |
| 8. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek | 012 | 4 | 0 | 4 | 90 |
| B. II. | Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22) | 013 | 166496 | 37119 | 129377 | 49089 |
| B. II. 1. | Pozemky | 014 | 4142 | 0 | 4142 | 4142 |
| 2. | Stavby | 015 | 113511 | 12251 | 101260 | 24129 |
| 3. | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 016 | 48752 | 24868 | 23884 | 19156 |
| 4. | Pěstitelské celky trvalých porostů | 017 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 5. | Dospělá zvířata a jejich skupiny | 018 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 6. | Jiný dlouhodobý hmotný majetek | 019 | 64 | 0 | 64 | 64 |
| 7. | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek | 020 | 27 | 0 | 27 | 1025 |
| 8. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek | 021 | 0 | 0 | 0 | 573 |
| 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. | Požizovaný dlouhodobý finanční majetek | 029 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 7. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek | 030 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| Označení a | AKTIVA b | Číslo řádku c | Běžné účetní období | | | Minulé úč. období |
|---------------|--|---------------------|---------------------|--------------|------------|----------------------|
| | | | Brutto 1 | Korekce 2 | Netto 3 | Netto 4 |
| C. | Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58) | 031 | 232518 | 3173 | 229345 | 175788 |
| C. I. | Zásoby (ř. 33 až 38) | 032 | 76945 | 3173 | 73772 | 56425 |
| C. I. 1. | Materiál | 033 | 20691 | 3173 | 17518 | 16280 |
| 2. | Nedokončená výroba a polotovary | 034 | 36566 | 0 | 36566 | 37393 |
| 3. | Výrobky | 035 | 19606 | 0 | 19606 | 0 |
| 4. | Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny | 036 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 5. | Zboží | 037 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 6. | Poskytnuté zálohy na zásoby | 038 | 82 | 0 | 82 | 2752 |
| C. II. | Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47) | 039 | 94 | 0 | 94 | 2159 |
| C. II. 1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 040 | 0 | 0 | 0 | 2065 |
| 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 | 40 | 0 | 40 | 40 |
| 6. | Dohadné účty aktivní | 045 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 7. | Jiné pohledávky | 046 | 54 | 0 | 54 | 54 |
| 8. | Odložená daňová pohledávka | 047 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| C. III. | Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57) | 048 | 77554 | 0 | 77554 | 47502 |
| C. III. 1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 049 | 53208 | 0 | 53208 | 41927 |
| 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 | 15808 | 0 | 15808 | 3626 |
| 7. | Krátkodobé poskytnuté zálohy | 055 | 461 | 0 | 461 | 701 |
| 8. | Dohadné účty aktivní | 056 | 1772 | 0 | 1772 | 1036 |
| 9. | Jiné pohledávky | 057 | 6305 | 0 | 6305 | 212 |
| C. IV. | Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62) | 058 | 77925 | 0 | 77925 | 69702 |
| C. IV. 1. | Peníze | 059 | 320 | 0 | 320 | 270 |
| 2. | Účty v bankách | 060 | 77605 | 0 | 77605 | 69432 |
| 3. | Krátkodobé 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 | 1921 | 0 | 1921 | 556 |
| D. I. 1. | Náklady příštích období | 064 | 1921 | 0 | 1921 | 556 |
| 2. | Komplexní náklady příštích období | 065 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 3. | Příjmy příštích období | 066 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| Označení | PASIVA | Číslo řádku | Běžné účetní období | Minulé účetní období |
|------------|--|-------------|---------------------|----------------------|
| a | b | c | 5 | 6 |
| | PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119) | 067 | 365341 | 229576 |
| A. | Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85) | 068 | 233020 | 196576 |
| A. I. | Základní kapitál (ř. 70 až 72) | 069 | 780 | 780 |
| A. I. 1. | Základní kapitál | 070 | 780 | 780 |
| 2. | Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-) | 071 | 0 | 0 |
| 3. | Změny základního kapitálu | 072 | 0 | 0 |
| A. II. | Kapitálové fondy (ř. 74 až 78) | 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 společností | 077 | 0 | 0 |
| 5. | Rozdíly z přeměn společností | 078 | 0 | 0 |
| A. III. | Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81) | 079 | 78 | 78 |
| A. III. 1. | Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond | 080 | 78 | 78 |
| 2. | Statutární a ostatní fondy | 081 | 0 | 0 |
| A. IV. | Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84) | 082 | 195718 | 142908 |
| A. IV. 1. | Nerozdělený zisk minulých let | 083 | 195718 | 142908 |
| 2. | Neuhrazená ztráta minulých let | 084 | 0 | 0 |
| A. V. | Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) | 085 | 36444 | 52810 |
| B. | Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115) | 086 | 132276 | 32742 |
| B. I. | Rezervy (ř. 88 až 91) | 087 | 257 | 222 |
| B. I. 1. | Rezervy podle zvláštních právních předpisů | 088 | 0 | 0 |
| 2. | Rezerva na důchody a podobné závazky | 089 | 0 | 0 |
| 3. | Rezerva na daň z příjmů | 090 | 0 | 0 |
| 4. | Ostatní rezervy | 091 | 257 | 222 |
| B. II. | Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102) | 092 | 630 | 252 |
| B. II. 1. | Závazky z obchodních vztahů | 093 | 0 | 0 |
| 2. | Závazky - ovládající a řídicí osoba | 094 | 0 | 0 |
| 3. | Závazky - podstatný vliv | 095 | 0 | 0 |
| 4. | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | 096 | 0 | 0 |
| 5. | Dlouhodobé přijaté zálohy | 097 | 0 | 0 |
| 6. | Vydané dluhopisy | 098 | 0 | 0 |
| 7. | Dlouhodobé směnky k úhradě | 099 | 0 | 0 |
| 8. | Dohadné účty pasivní | 100 | 0 | 0 |
| 9. | Jiné závazky | 101 | 0 | 0 |
| 10. | Odložený daňový závazek | 102 | 630 | 252 |

| Označení | PASIVA | Číslo řádku | Běžné účetní období | Minulém účetní období |
|---------------|---|-------------|---------------------|-----------------------|
| a | b | c | 5 | 6 |
| B. III. | Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114) | 103 | 70689 | 32268 |
| B. III. 1. | Závazky z obchodních vztahů | 104 | 37221 | 19607 |
| 2. | Závazky - ovládající a řídicí osoba | 105 | 0 | 0 |
| 3. | Závazky - podstatný vliv | 106 | 0 | 0 |
| 4. | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | 107 | 0 | 0 |
| 5. | Závazky k zaměstnancům | 108 | 2382 | 2071 |
| 6. | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | 109 | 1311 | 1405 |
| 7. | Stát - daňové závazky a dotace | 110 | 14733 | 1112 |
| 8. | Krátkodobé přijaté zálohy | 111 | 6 | 6646 |
| 9. | Vydané dluhopisy | 112 | 0 | 0 |
| 10. | Dohadné účty pasivní | 113 | 5166 | 1383 |
| 11. | Jiné závazky | 114 | 9870 | 44 |
| B. IV. | Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118) | 115 | 60700 | 0 |
| B. IV. 1. | Bankovní úvěry dlouhodobé | 116 | 60700 | 0 |
| 2. | Krátkodobé bankovní úvěry | 117 | 0 | 0 |
| 3. | Krátkodobé finanční výpomoci | 118 | 0 | 0 |
| C. I. | Časové rozlišení (ř. 120 + 121) | 119 | 45 | 258 |
| C. I. 1. | Výdaje příštích období | 120 | 0 | 0 |
| 2. | Výnosy příštích období | 121 | 45 | 258 |

**PŘÍLOHA PII: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI
XY, S. R. O. K 31. 12. 2008 (V TIS. KČ)**

| Označení a | TEXT b | Číslo řádku c | Skutečnost v účetním období | |
|---------------|---|---------------------|-----------------------------|--------------|
| | | | sledovaném 1 | minulém 2 |
| I. | Tržby za prodej zboží | 01 | 0 | 0 |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 02 | 0 | 0 |
| + | Obchodní marže (ř. 01 - 02) | 03 | 0 | 0 |
| II. | Výkony (ř. 05 až 07) | 04 | 292412 | 284144 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 05 | 273966 | 284243 |
| 2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | 06 | 18446 | -5820 |
| 3. | Aktivace | 07 | 0 | 5721 |
| B. | Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10) | 08 | 194809 | 164926 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 09 | 127358 | 113659 |
| B. 2. | Služby | 10 | 67451 | 51267 |
| + | Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08) | 11 | 97603 | 119218 |
| C. | Osobní náklady (ř. 13 až 16) | 12 | 47675 | 42656 |
| C. 1. | Mzdové náklady | 13 | 34773 | 31056 |
| C. 2. | Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 14 | | |
| C. 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 15 | 12054 | 10853 |
| C. 4. | Sociální náklady | 16 | 848 | 747 |
| D. | Daně a poplatky | 17 | 287 | 48 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 18 | 9833 | 7997 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21) | 19 | 576 | 1620 |
| III. 1 | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 20 | 450 | 1384 |
| III. 2 | Tržby z prodeje materiálu | 21 | 126 | 236 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24) | 22 | 85 | 329 |
| F. 1 | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 23 | 0 | 130 |
| F. 2 | Prodaný materiál | 24 | 85 | 199 |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 25 | 904 | 2376 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 26 | 11212 | 4283 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 27 | 820 | 651 |
| 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 | 49787 | 71064 |

| 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 až 36) | 33 | 0 | 0 |
| 1. VII. | Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 34 | 0 | 0 |
| 2. VII. | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | 35 | 0 | 0 |
| 3. VII. | 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 | 44 |
| M. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-) | 41 | 0 | 0 |
| X. | Výnosové úroky | 42 | 896 | 824 |
| N. | Nákladové úroky | 43 | 143 | 107 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 44 | 32704 | 3905 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 45 | 40738 | 9871 |
| XII. | Převod finančních výnosů | 46 | 0 | 0 |
| P. | Převod finančních nákladů | 47 | 0 | 0 |
| * | Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)] | 48 | -7281 | -5293 |
| Q. | Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51) | 49 | 6350 | 13056 |
| Q. 1. | - splatná | 50 | 5972 | 13434 |
| Q. 2. | - odložená | 51 | 378 | -378 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49) | 52 | 36156 | 52715 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 53 | 288 | 124 |
| R. | Mimořádné náklady | 54 | 0 | 29 |
| 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 | 288 | 95 |
| T. | Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-) | 59 | 0 | 0 |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59) | 60 | 36444 | 52810 |
| **** | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54) | 61 | 42794 | 65866 |

**PŘÍLOHA III: VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH SPOLEČNOSTI
XY, S. R. O. K 31. 12. 2008 (V TIS. KČ)**

| | | |
|--|--|--------|
| P. | Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období | 69702 |
| Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost) | | |
| Z. | Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním | 49787 |
| A. 1 | Úpravy o nepeněžní operace | 10286 |
| A. 1 1 | Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku | 9833 |
| A. 1 2 | Změna stavu opravných položek, rezerv | 903 |
| A. 1 3 | Zisk z prodeje stálých aktiv | -450 |
| A. 1 4 | Výnosy z dividend a podílů na zisku | |
| A. 1 5 | Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky | |
| A. 1 6 | Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace | |
| A. * | Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami | 60073 |
| A. 2 | Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu | -4315 |
| A. 2 1 | Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv | -29367 |
| A. 2 2 | Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv | 43267 |
| A. 2 3 | Změna stavu zásob | -18215 |
| A. 2 4 | Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů | |
| A. ** | Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami | 55758 |
| A. 3 | Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných | -143 |
| A. 4 | Přijaté úroky | 911 |
| A. 5 | Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období | -11409 |
| A. 6 | Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů | 288 |
| A. 7 | Ostatní finanční příjmy a výdaje | -8078 |
| A. 8 | Přijaté dividendy a podíly na zisku | |
| A. *** | Čistý peněžní tok z provozní činnosti | 37327 |
| Peněžní toky z investiční činnosti | | |
| B. 1 | Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv | -90632 |
| B. 2 | Příjmy z prodeje stálých aktiv | 450 |
| B. 3 | Půjčky a úvěry spřízněným osobám | |
| B. *** | Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti | -90182 |
| Peněžní toky z finanční činnosti | | |
| C. 1 | Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků | 61078 |
| C. 2 | Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty | 0 |
| C. 2 1 | Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd. | |
| C. 2 2 | Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům | |
| C. 2 3 | Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů | |
| C. 2 4 | Úhrada ztráty společníky | |
| C. 2 5 | Přímé platby na vrub fondů | |
| C. 2 6 | Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně | |
| C. *** | Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti | 61078 |
| F. | Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků | 8223 |
| R. | Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období | 77925 |