

# **Projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, a.s. na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Bc. Michala Kučerová

---

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: **Bc. Michala KUČEROVÁ**  
Osobní číslo: **M080388**  
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt transformace účetních výkazů společnosti XY, a.s. na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

#### I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše proveďte 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

- Analyzujte a zdůvodněte postupy využití při převodu účetní závěrky.
- Srovnejte účetní závěrku sestavenou podle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů.
- Vypracujte projekt transformace účetních výkazů společnosti na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

### Závěr





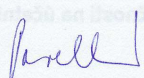
Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

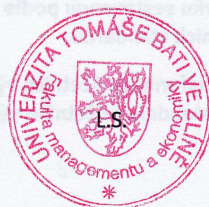
Seznam odborné literatury:

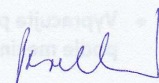
- [1] BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, a.s., 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.  
[2] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.  
[3] KRUPOVÁ, L. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi stav k 1.1.2009. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.  
[4] MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.  
[5] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOŠKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace. Praha: Institut Svazu účetních, únor 2008. 456 s. ISBN 978-80-86716-44.  
[6] International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). International Accounting Standards Board, c2009. 3 sv. (230, 52, 64 s.). ISBN 978-1-907026-16-4.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Struhařová**  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: **30. června 2010**  
Termín odevzdání diplomové práce: **20. srpna 2010**

Ve Zlíně dne 30. června 2010

  
prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



  
prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby <sup>1)</sup>;
- 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 <sup>2)</sup>;
- podle § 60 <sup>3)</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 <sup>3)</sup> 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 20. 8. 2010

.....  
Michala Kučerová  
.....

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

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

*(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.*

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

---

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

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, 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 užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

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



## **ABSTRAKT**

Předmětem mé diplomové práce je vypracovat projekt transformace českých účetních výkazů vybrané společnosti na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Projekt je zaměřen na malé a střední podniky. Teoretická část je věnována nejprve harmonizaci účetnictví a jeho vývoji a následně navazuje kapitola mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále je práce zaměřena především na IFRS určené pro malé a střední podniky. Praktická část definuje základní informace o společnosti a analyzuje její účetní závěrku. Následuje samotný projekt transformace účetních výkazů dané společnosti, kde jsou analyzovány rozdíly mezi ČUP a IAS/IFRS, převedeny české účetní výkazy na účetní výkazy dle IFRS, vyzdvihnuty problematické části při převodu výkazů a navrženy doporučení.

Klíčová slova: Harmonizace účetnictví, IAS/IFRS, IFRS pro SME, Malé a střední podniky, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

## **ABSTRACT**

Subject of my master thesis is to elaborate a project of transformation the Czech financial statements of select company into financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards. This project is focused on Small and Medium Entities. At first the theoretical part is devolved to Accounting Harmonization and its development and this continues by chapter International Financial Reporting Standards. Further thesis is especially focused on IFRS for Small and Medium Entities. The practical part defines basic information about company and analyzes its final accounts. Followed by the project of transformation the Czech financial statements of the company, where are analyzed differences between Czech accounting legislation and IAS/IFRS, transformed Czech financial statements into financial statements in accordance with IFRS, pointed out problematical parts in transfer statements and included recommendation.

Keywords: Accounting Harmonization, IAS/IFRS, IFRS for SME, Small and Medium Entities, International Financial Reporting Standards

Ráda bych na tomto místě poděkovala za odborné vedení a informace, cenné připomínky a rady paní Ing. Kateřině Struhařové, které mi poskytovala při vypracování této diplomové práce.

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

## OBSAH

ÚVOD .....	10
<b>I TEORETICKÁ ČÁST .....</b>	<b>12</b>
<b>1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ .....</b>	<b>13</b>
1.1 VÝVOJ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	15
1.1.1 US GAAP.....	15
1.1.2 Směrnice EU.....	17
1.1.3 IFRS .....	18
1.1.4 IFRS pro SME.....	18
1.2 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE .....	18
<b>2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....</b>	<b>19</b>
2.1 VYUŽITÍ IFRS .....	19
2.2 VÝVOJ IFRS .....	19
2.3 STRUKTURA IFRS .....	23
2.4 POSTUP VYPRACOVÁVÁNÍ IFRS .....	27
<b>3 IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY .....</b>	<b>28</b>
3.1 CHARAKTERISTIKA SME .....	28
3.2 DŮVODY VYTVOŘENÍ STANDARDŮ PRO SME .....	29
3.3 KONCEPCE VÝKAZNICTVÍ PRO SME.....	31
3.4 STANDARD PRO SME .....	31
<b>4 ZÁKLADNÍ SROVNÁNÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ (IAS/IFRS) S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU (ČÚP) ....</b>	<b>52</b>
4.1 ROZDÍLY MEZI IAS/IFRS A ČÚP .....	52
4.2 HLAVNÍ ROZDÍLY MEZI IFRS PRO SME.....	53
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>54</b>
<b>5 ANALYTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>55</b>
5.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI XY, A. S. ....	55
5.1.1 Historie společnosti.....	55
5.1.2 Činnost společnosti .....	55
5.2 SWOT ANALÝZA .....	56
5.3 ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČÚP .....	58
5.3.1 Analýza rozvahy.....	58
5.3.2 Analýza výsledovky.....	64
<b>6 PROJEKT TRANSFORMACE NA MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....</b>	<b>69</b>



6.1	VHODNOST APLIKACE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY.....	69
6.2	ANALÝZA ROZDÍLŮ MEZI ČÚP A IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY VZTAHUJÍCÍ SE K HLAVNÍ ČINNOSTI SPOLEČNOSTI XY, A. S. ....	69
6.2.1	Kurzové zisky a ztráty.....	70
6.2.2	Splatná daň.....	70
6.2.3	Sociální fond.....	70
6.2.4	Leasing - nájemce.....	70
6.2.5	Drobný majetek účtovaný přímo do nákladů.....	71
6.2.6	Zřizovací výdaje.....	72
6.2.7	Goodwill.....	72
6.2.8	Aktivace a změna stavu zásob.....	72
6.2.9	Rezervy.....	73
6.2.10	Dlouhodobé závazky.....	73
6.2.11	Zásoby.....	73
6.2.12	Reklasifikace z důvodu jiné struktury výkazu.....	74
6.2.13	Ostatní.....	74
6.3	PŘEVODOVÝ MŮSTEK.....	74
6.3.1	Rozvaha – převodový můstek.....	75
6.3.2	Rozvaha – transformace.....	78
6.3.3	Výsledovka – převodový můstek.....	81
6.3.4	Výsledovka – transformace.....	83
6.4	SESTAVENÍ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY.....	83
6.4.1	Výkaz o finanční pozici.....	84
6.4.2	Výkaz o úplném výsledku.....	85
6.4.3	Výkaz o peněžních tocích.....	86
6.4.4	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.....	87
6.4.5	Příloha.....	87
6.5	POROVNÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČÚP A IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY.....	87
6.5.1	Rozvaha.....	87
6.5.2	Výkaz zisku a ztráty.....	89
6.6	PROBLEMATICKÉ BODY PŘI VYKAZOVÁNÍ DLE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY.....	90
6.7	DOPORUČENÍ.....	91
	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>93</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>95</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>97</b>
	<b>SEZNAM GRAFŮ.....</b>	<b>99</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>100</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>101</b>

## ÚVOD

Technický rozvoj společnosti, politické sjednocování, potřeba informací pro obchodní účely, tyto všechny a mnohé další události jsou součástí současného rostoucího trendu globalizace na všech úrovních. Hranice států tak postupně mizí s rostoucí mírou globalizace, především v oblastech ekonomiky, financí, politiky, technologií, informačních systémů, konkurenceschopností a vládních zásahů. Všechny tyto kategorie jsou důležité pro další rozvoj celosvětové ekonomiky. Podstatné je neustálé přibližování států, společnosti a kultur ve všech směrech i přes veškeré jejich vzájemné odlišnosti a rozdíly.

Potřeba srovnání výkonnosti podniků přerostla již hranice států, a proto porovnání společností z nejrůznějších zemí se tak stává obtížnější, právě díky využívání odlišných účetních pravidel, což vyústilo k vytvoření mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které se snaží o jejich nejlepší srovnání.

Současný trend dynamizace a globalizace trhů si vyžaduje nové požadavky od účetnictví. Harmonizace účetnictví se tak stala důležitou součástí obchodního rozhodování, porovnávání výkazů a úspěchů firem z různých států. Nepostradatelným pro tuto problematiku se staly evropské standardy, které se označují jako IFRS, a americké standardy známé jako US GAAP.

Významným rokem se pak stává rok 2005, od kterého jsou povinny všechny podniky obchodující na evropských burzách cenných papírů, sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS.

Ve své diplomové práci se zabývám problematikou IFRS a převodem účetních výkazů společnosti XY, a.s. na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví se zaměřením na malé a střední podniky. Při převodu vycházím z účetní závěrky společnosti za rok 2008. Práce je rozdělena do několika částí.

Teoretická část diplomové práce se zabývá problematikou IFRS. Důvodem vzniku a vývoje podoby současných mezinárodních standardů účetního výkaznictví se týká první část práce. Dále se pak zaměřím na tyto standardy specifické pro malé a střední podniky a nakonec porovnáím rozdíly mezi mezinárodními účetními standardy a českou účetní legislativou.

Praktická část diplomové práce obsahuje analytickou a projektovou část. V analytické části popíšu společnost, které se transformace výkazů bude týkat a následně analyzuji její účetní

závěrku sestavenou dle české účetní legislativy. Konečná část práce se zaměří na projekt transformace účetních výkazů vybrané společnosti sestavených dle české účetní legislativy a převede se na účetní výkazy podle IFRS pro malé a střední společnosti. Vyberu vhodné části standardu pro tento převod, zmíním rozdíly IFRS a české účetní legislativy pro malé a střední společnosti a převedu účetní výkazy společnosti. Závěrem praktické části vyzdvihnu důležité problematické body při tomto převodu a navrhnou doporučení.

Závěrem diplomové práce zhodnotím vypracovaný projekt.

## I. TEORETICKÁ ČÁST



## 1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Účetnictví a rozhodovací procesy jsou přímo spojeny, neboť informace uvedené v účetních výkazech slouží pro rozhodování nejrůznějšího druhu. Účetnictví poskytuje důležité informace nutné pro rozhodování např. manažerům firem, stávajícím i potencionálním investorům, věřitelům, obchodním partnerům aj.

Účetní závěrka dává těmto uživatelům kvalitní a potřebné informace pro rozhodování. Investice však překračují hranice států, a proto je důležité vytvořit jednotný systém účetního výkaznictví, který dá investorům větší přehlednost, lepší srovnatelnost a zároveň sníží náklady na provádění analýz ovlivňující výsledné investiční rozhodování.

Mezi důležité faktory patří internacionalizace kapitálových trhů, globalizace obchodu a investic skrz hranice států. Všechny zmíněné faktory nutí překročit národní účetní standardy a zavést účetní výkazy na evropské či světové úrovni, protože různé státy používají nejen rozdílnou formu účetních výkazů, ale i různé cíle pro účetní výkazy, které vychází z tradic, zvyklostí a zákonů států.[4]

Z těchto důvodů vzniká nutnost harmonizace účetnictví, která propojuje potřebu sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci a zvýšit srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost nejrůznějších ekonomických informací.[2]

Pro srovnatelnost údajů je nezbytný obsah účetních dat, časová srovnatelnost obsahující zásadu účetnictví o stálosti účetních metod, kdy podniky nesmí měnit postupy účtování ani principy oceňování nebo způsoby odpisování v průběhu roku. Prostorová srovnatelnost je složitější, neboť každý stát využívá jiných právních úprav účetnictví, při mezinárodním srovnání je srovnatelnost podniků ovlivněna národní úpravou účetnictví jednotlivých zemí, odlišným kulturním a sociálním prostředím, rozdílnou legislativou, účetními zvyklostmi a tradicemi.[8]

Prvotní snahy o sjednocování účetních pravidel nejsou úplnou novinkou, existují již od 60. let 20. století, významněji se začaly prosazovat až od 70. let minulého století.[5]

Příčinou vzniku sjednocování účetních pravidel reprezentovali uživatelé účetních informací<sup>1</sup>, kteří byli nespokojeni s:

- nedostatečnou možností porovnání účetních závěrek mezi jednotlivými státy,
- netransparentností účetních závěrek společností,
- nekompletností zveřejňování účetních výkazů.[5]

Důvodem harmonizace účetnictví je možnost vzájemného porovnání výkonnosti jednotlivých podniků, jejich ekonomické síly a srovnání podle dalších ukazatelů. Proto je důležité, aby byly využity stejné účetní metody. Při použití stejných účetních standardů můžeme účetní výkazy jednotlivých společností porovnávat v jednotlivých letech.

Harmonizace účetnictví je důležitá, aby účetní výkazy sestavené dle jednotných standardů poskytovaly informace, které:

- potencionálním investorům, věřitelům a manažerům zefektivní rozhodování,
- zjednoduší přístup na kapitálový trh,
- jsou transparentní, porovnatelné a lépe využitelné pro zjištění hodnoty a odhadu vývoje společnosti.[5]

Mezi úskalí mezinárodní srovnatelnosti účetních informací se řadí:

- přístup k datům (množství poskytovaných informací, použitý jazyk, frekvence vykazování, počtu zveřejňovaných společností),
- včasnost informací (ovlivněná rychlostí ověření účetní závěrky a vypracování auditorské zprávy),
- jazykové a terminologické bariéry (rozdílnost interpretace téhož pojmu),
- cizí měna,
- odlišná forma výkazů,

---

<sup>1</sup> Mezi uživatele účetních informací patří účastníci finančních trhů, investoři, věřitelé, manažeři a ostatní uživatelé.

- rozdíly v klasifikaci aktiv a pasiv,
- rozsah zveřejňovaných údajů,
- odlišnost účetních principů.[4]

## 1.1 Vývoj harmonizace účetnictví

Harmonizace účetnictví probíhá v několika liniích:

- v rámci určitého společenství (Evropská unie, Asie, Jižní Amerika aj.),
- ve snaze o celosvětovou harmonizaci účetnictví, které představují dva ucelené soubory účetních standardů:
  - americké – US GAAP<sup>2</sup> – Všeobecně uznávané účetní principy,
  - evropské – IFRS<sup>3</sup> – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, jejichž součástí jsou IFRS for SME<sup>4</sup>, [4]
- dříve existovaly i směrnice Evropské unie, které byly nevhodné z důvodu možnosti variabilních řešení.

### 1.1.1 US GAAP

*„GAAP jsou souborem určitých pravidel, jimiž se podniky dobrovolně řídí při vedení účetnictví, při sestavování a předkládání účetních výkazů.“ [4, cit. s 123]*

Americké Všeobecně uznávané účetní principy známé pod názvem US GAAP představují jedny ze dvou nejvýznamnějších světových účetních systémů<sup>5</sup> a zároveň patří mezi nejstarší. US GAAP jsou důležité pro celosvětovou harmonizaci účetnictví, a to z ekonomického významu, silného postavení USA a kvalitně sestaveného systému. US GAAP reprezentují

---

<sup>2</sup> US GAAP – General Accepted Accounting Principles

<sup>3</sup> IFRS – International Financial Reporting Standards

<sup>4</sup> IFRS for SME je nově vznikající standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

<sup>5</sup> IFRS jsou dalšími nejvýznamnějšími účetními systémy

účetní standardy, které jsou vydávány v USA. Představují národní účetní standardy, podle kterých společnosti, emitující své cenné papíry na Newyorské burze, sestavují své účetní závěrky.[2]

Znalost US GAAP je nezbytná i pro evropské společnosti, jejichž cenné papíry jsou registrovány u Komise cenných papírů v USA. Pokud sestavují svoji účetní závěrku v souladu s IFRS musí přepočítat svoje čistá aktiva a výnosy podle US GAAP.[1]

### **Historický vývoj US GAAP**

Rok 1929 a krach na New Yorské burze byl prvním okamžikem, kdy vznikla potřeba vytvořit jednotná pravidla pro účetní systém. Byl položen základ pro tvorbu amerických účetních standardů, které spočívaly ve změně a tvorbě postupů k přípravě účetních výkazů.

Formulací požadavků na účetní výkazy sestavené pro společnosti, jejichž akcie jsou obchodované na New Yorské burze, byla pověřena americká Komise pro cenné papíry (SEC<sup>6</sup>). Požadavky se týkaly stanovení účetních zásad, metod a forem účetních výkazů. [4]

SEC reprezentovala nejvyšší burzovní instituci v USA, která delegovala svoji pravomoc na Radu pro standardy finančního účetnictví (FASB)<sup>7</sup>. Ve spojených státech amerických nejsou zákonem přímo direktivně stanoveny účetní postupy, neboť USA patří mezi země se zvykovým právem, proto soukromá profesní společnost FASB, za pomoci důležitých účetních, auditorských a právních společností, postupně zevšeobecňovala postupy běžně využívané v praxi a začaly postupně vznikat US GAAP.[11]

### **Charakteristické znaky US GAAP**

US GAAP dodržují všeobecně uznávané zásady, mezi které patří historická hodnota (pořizovací cena je základem pro účetní případy), uznání tržeb (dodržení aktuálního principu, výnosy jsou uznány bez ohledu na inkaso), uznání nákladů (náklady jsou uznány jen ve stejném období, ve kterém je uznán související výnos) a úplné informace (účetní výkazy obsahují dostatečné informace pro rozhodování).[11]

---

<sup>6</sup> SEC – Security and Exchange Commission

<sup>7</sup> FASB – Financial Accounting Standards Board -



US GAAP zahrnuje čtyři základní předpoklady, mezi které patří oddělení osobních výdajů od příjmů a výdajů společnosti, neomezené trvání společnosti, účtuje se v nominální hodnotě amerického dolaru, podnikání společnosti je rozděleno do dílčích časových období.[11]

### 1.1.2 Směrnice EU

Prvotní úsilí o harmonizaci účetnictví pro Evropské hospodářské společenství vyvrcholily přijetím direktiv. Směrnice EU nebo-li direktivy regulují také účetnictví a výkaznictví a to prostřednictvím třech následujících direktiv:

- **4. směrnice**
  - vydána již 25. července 1978 Radou Evropského společenství,
  - zabývá se obsahem roční účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností.[1]
  
- **7. směrnice**
  - vydána 13. června 1983 Radou Evropského hospodářského společenství,
  - týká se konsolidované účetní závěrky (účetní výkazy určité skupiny podniků – např. holdingu, koncernu atd.) požaduje sestavit účetní výkazy za jednotlivé podniky a i za celou skupinu.[1]
  
- **8. směrnice**
  - účinná od 10. dubna 1984,[1]
  - zabývá se prováděním auditu, zvláště kvalifikací k zákonnému ověřování účetních výkazů,[4]
  - je věnována účetní závěrce bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.[2]

Direktivy EU časem zastarávaly a přestaly být vhodné pro nezbytnou harmonizaci účetnictví. Mezi jejich nevýhody patří, že obsahovaly kontinentální i anglosaský přístup a tak umožňovaly více variabilních řešení. Tato problematika se týká především variability zakotvené ve 4. směrnici, která umožňovala více řešení, což si vynucovalo další upravující předpisy v jednotlivých členských státech EU a další možností bylo přenechat volbu rozhodnutí varianty na samotných podnicích.[2]

### 1.1.3 IFRS

Rok 2000 byl zlomový, neboť Evropská komise zvolila novou harmonizační strategii, jejímž základem byla koncepční změna, která zamítla tvorbu nových standardů z důvodu neefektivnosti. IFRS byly zvoleny za nástroj regulace evropského účetnictví a staly se tak nutností pro společnosti obchodující na evropských burzách cenných papírů, podle nichž sestavovaly konsolidovanou účetní závěrku. Od 1. 1. 2005 jsou tyto společnosti povinny sestavovat své účetní závěrky dle IFRS.[2] (viz. 2. kapitola)

### 1.1.4 IFRS pro SME

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky byly vytvořeny teprve v roce 2009. (viz. 3. kapitola)

## 1.2 Mezinárodní harmonizace

### Projekt konvergence mezi US GAAP a IFRS

US GAAP s IFRS jsou vzájemně si konkurující a paralelní systémy, které jsou postaveny na podobných principech a vychází ze stejných výchozích předpokladů. Oba druhy standardů jsou zaměřeny na konečnou podobu účetních výkazů a účetní závěrky. Významným trendem ve vývoji mezinárodní harmonizace účetnictví patří snaha o konvergenci US GAAP a IFRS. Mezi US GAAP a IFRS existují určité rozdíly a proto již od roku 2002 probíhá proces označovaný jako projekt konvergence mezi US GAAP a IFRS, který má za úkol zajistit plnou kompatibilitu obou systémů a zároveň zabezpečit koordinaci při tvorbě a úpravě standardů, aby byla zachována jejich vzájemná kompatibilita. Tento projekt je známý pod názvem „Convergence 2002“ vzniklý na základě spolupráce mezi americkou FASB a evropskou IASB, který obsahuje projekt realizující se v krátkém a dlouhém časovém horizontu.[1]

US GAAP a IFRS jsou právě díky konvergenci stále lépe srovnatelné a neustálými úpravami a zkvalitňováním jednotlivých standardů dochází ke sblížení těchto dvou linií, což je důležité pro mezinárodní harmonizaci účetnictví. Americké a evropské standardy tak postupně nahrazují úpravy účetních systémů jednotlivých států.

Česká republika je členem Evropské unie, a proto se dále budu věnovat ze zmiňovaných jen problematice IFRS.

## 2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, označované jako IFRS, jsou určeny pro podnikatelské subjekty, jejichž cílem je dosažení zisku. IFRS jsou tvořeny jako standardy určené pro členské státy Evropské unie, jako jedny z významných standardů na světě. Uplatnění souboru standardů IFRS vyžaduje Evropská Unie pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry, tyto společnosti jsou od roku 2005 povinny sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

### 2.1 Využití IFRS

Standardy IFRS se využívají v následujících situacích:

1. podnik prvně přechází na IFRS z české účetní legislativy, pokud:
  - je emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů, proto musí vykazovat účetní závěrky v souladu s IFRS povinně a to podle požadavků Evropské unie,
  - sám dobrovolně přechází na IFRS,[5]
2. pokud mateřská společnost již vykazuje IFRS, pak jeho dceřiná společnost musí podávat reporty sestavené dle IFRS.[5]

IFRS byly prvotně vytvořeny pro společnosti vykazující zisk (podnikatelé, pojišťovny a banky), jejich využití je možné i pro státní podniky.[1]

Charakteristickými prvky účetní závěrky sestavené dle IFRS patří srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

### 2.2 Vývoj IFRS

Vývoj jednotných pravidel účetních výkazů trval téměř třicet let. Snaha o jednotná účetní pravidla byla započata v roce 1972 na desátém zasedání Světovém kongresu účetních v Sydney nazývaným „*World Congress of Accountants*“, kde byly vytvořeny první návrhy na vytvoření mezinárodního výboru pro účetní standardy.[5]

O rok později, v roce 1973, byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy<sup>8</sup>, označovaný jako IASC, se sídlem v Londýně. Představoval nezávislou organizaci, která vznikla jako výsledek dohody v oblasti účetnictví mezi zakládajícími zeměmi. Mezi země, jejichž orgány se dohodly na vzniku IASC patří Austrálie, Francie, Irsko, Japonsko, Kanada, Mexiko, Německo, Nizozemí, USA a Velká Británie. Cílem bylo vytvořit a vydávat celosvětově uznávané standardy účetního výkaznictví, podle nichž měly organizace zveřejňovat účetní závěrky.[4]

Dále si IASC kladl za cíl celosvětové přijetí a dodržování mezinárodních účetních standardů a snahu o harmonizaci účetních výkazů. Důvodem vzniku IASC byl vznik nadnárodních společností a uzavírání světových obchodů na finančních trzích, což si vynutilo srovnávání účetních závěrek na světové úrovni.[1]

Činnost IASC časem získala na významnosti, neboť se o její tvorbu začaly zajímat i mezinárodní organizace. Rada IASC se schází v pravidelných intervalech s mezinárodní poradní skupinou, která se skládá ze:

- zhotovitelů,
- uživatelů,
- představitelů institucí, které mají za úkol připravit standardy,
- pozorovatelů mezivládních organizací.[4]

Významnými institucemi zasahující do vývoje standardů jsou Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO), Mezinárodní obchodní komora, OSN, Mezinárodní bankovní asociace, Světová banka, Evropská komise, Výbor pro účetní standardy (FASB), OSN aj.[4]

První činnost při tvorbě standardů spočívala především ve formulaci základních pravidel. IASC se snažila začlenit do standardů nejrůznější účetní postupy a zvyklosti z jednotlivých států, což přineslo nejednoznačnost a následnou kritiku.[5]

---

<sup>8</sup> IASC – International Accounting Standards Committee



První dva mezinárodní účetní standardy, označované jako IAS<sup>9</sup>, byly vydány v roce 1975 a zahrnovaly zveřejňování účetních závěrek a oceňování a vykazování zásob. Jednalo se konkrétně o standardy IAS 1 – Zveřejňování účetních pravidel a IAS 2 – Oceňování a vykazování zásob.[1]

Od roku 1987 se IASC snažila o odstranění vzniklých nepřesností a vznik využitelných a přesnějších principů.[5]

Významným rokem pro formulaci standardů byly 90. léta, kdy IASC začala více spolupracovat s Mezinárodní organizací komisí cenných papírů – IOSCO.

Dále byl v roce 1995 vytvořen poradní sbor skládající se ze skvělých účetních odborníků, jejichž cílem bylo podávat své připomínky a plány Radě, prezentovat roční činnost Rady, zapojit odbornou veřejnost do činnosti IASC.[2]

V roce 1997 byl vytvořen Stálý interpretační výbor (SIC<sup>10</sup>), jehož cílem bylo vyřešit sporné účetní problémy pomocí interpretací vedoucí ke sjednocení řešení.[2]

Na základě rozhodnutí Nadace IASC, jejichž cílem bylo zefektivnění její činnosti, vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF<sup>11</sup>), která má zajistit financování činnosti prostřednictvím příspěvků (velkých účetních firem, soukromých finančních institucí, průmyslových podniků aj.).[2]

V březnu 2001 Rada pro mezinárodní účetní standardy, označovaná jako IASB<sup>12</sup>, nahradila nadaci IASC, a navázala na její činnost. IASB představuje nezávislou organizaci, jejichž cílem je příprava a vydávání standardů. IASB měla za úkol vypracovat jednotné, vysoce kvalitní, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy, označované jako IAS, které by měly globální využití.[7]

---

<sup>9</sup> IAS – International Accounting Standards

<sup>10</sup> SIC – Standing Interpretations Committee

<sup>11</sup> IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation

<sup>12</sup> IASB – International Accounting Standards Board

Březen 2002 byl důležitý pro vznik organizace IFRIC<sup>13</sup>, jmenovaný nadací IASCF a nahrazující výbor SIC. IFRIC má „*interpretací vytvářet pravidla umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek*“.[2, cit. str. 6]

IASB v květnu 2002 zahájila Projekt zlepšení dosavadních standardů, které byly kritizovány z důvodů, že umožňovaly více variant účetních postupů, byly nejednoznačně interpretovány a nezabývaly se určitými problémy. Jednalo se především o standardy IAS 39 – Finanční nástroje – účtování a oceňování, IAS 32 – Finanční nástroje – zveřejňování a prezentace. Dále byly aktualizovány v prosinci 2003 již platné standardy.[7]

Mezinárodní účetní standardy označované jako IAS byly vydávány do konce roku 2002. IAS zůstávají i nadále v platnosti než budou nahrazeny či aktualizovány novými IFRS, které IASB vydává od roku 2003.[7]

Podstatným rokem v tomto vývoji je pak rok 2005, od tohoto roku musely společnosti<sup>14</sup>, které mají své cenné papíry veřejně obchodovatelné na burze v členských státech Evropské unie, předložit své účetní výkazy v souladu s IFRS.[5]

Pro Českou republiku patří 1. 1. 2005 mezi významné datum, neboť byla účinná novela zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění změněna zákonem č. 437/2003 Sb. a to v souladu s nařízením Evropského parlamentu č. 1606/2002. Tímto okamžikem byla ustanovena povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS pro účetní jednotky, které patří do obchodních společností a jejichž cenné papíry jsou obchodovány na registrovaných a regulovaných trzích cenných papírů v členských státech Evropské unie.[1]

V roce 2008 využívaly standardy IAS/IFRS země Evropské unie, Hong Kong, Austrálie, některé země Sovětského svazu, Jihoafrická republika, Turecko a Singapur. Dalších téměř sto zemí doporučuje nebo povoluje vykazování účetních závěrek dle IAS/IFRS a nebo zamýšlí svůj národní účetní systém přiblížit k IAS/IFRS.[1]

---

<sup>13</sup> IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

<sup>14</sup> Tato povinnost se týkala členských států Evropské unie, Austrálie, Nového Zélandu, Rusku či Jižní Afriky.

Důležitou roli v celosvětové harmonizaci účetnictví hraje vedle IASB organizace ISAR<sup>15</sup>, která představuje Mezivládní pracovní skupinu expertů pro oblast mezinárodní standardizace účetnictví a účetního výkaznictví. ISAR se zabývá také harmonizací účetnictví a účetního výkaznictví pro MSP (viz. 3. kapitola).[7]

## 2.3 Struktura IFRS

Ucelenou strukturu IFRS lze charakterizovat následovně:

### 1. Úvod

Úvod definuje účel IASB, Rady a řídicí orgány Rady, pracovní postupy IASB při tvorbě IFRS a stanoví nadace rady pro IFRS. IASB má za úkol vytvořit kompletní soustavu vysoce kvalitních a celosvětově platných účetních standardů a je zodpovědná za jejich tvorbu. IASB se skládá ze čtrnácti profesně zkušených členů, jejichž struktura je stanovena z auditorů, uživatelů účetních závěrek a akademické obce. Členství v radě je podmíněno odbornou způsobilostí a žádná ze skupinových či zeměpisných zájmů nesmí být v popředí.[1]

Poradní sbor IASB se schází třikrát ročně a zprostředkovává jiným skupinám a jednotlivcům možnost podat návrhy a doporučení.

IFRIC, představující Výbor pro interpretaci Mezinárodních účetních standardů, a tvoří a zkvalitňuje standardy účetního výkaznictví. IFRIC má za úkol tvořit včas pravidla pro budoucí reakci na nové účetní problémy a postupy, které nejsou přímo řešeny standardy.[1]

### 2. Předmluva k výkladu standardů

Předmluvou se stanovují úkoly a pracovní postupy IASB, dále také vysvětluje předmět a závaznost a účinnost IFRS. Tvorba IFRS zahrnuje zapojení účetních, finančních analytiků

---

<sup>15</sup> ISAR – Intergovernmental Working Group of Experts on International Standard for Accounting and Reporting

a ostatních uživatelů účetních výkazů, burz, regulačních a právních institucí, akademických pracovníků z celého světa.[1]

### 3. Koncepční rámec

„Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem IFRS. [1, cit. str. 23]

IAS/IFRS představují obecně platné principy, ze kterých vycházejí jednotlivé mezinárodní účetní standardy.

Koncepční rámec má za úkol:

- vymezit pojmy nutné pro přípravu účetní závěrky,
- přispět k soudržnosti a logičnosti IFRS,
- být základem pro řešení problémů účetních,
- nerušit ani nezakazovat IFRS.[1]

Struktura koncepčního rámce:

- účel a působnost - koncepční rámec má napomáhat Radě při tvorbě nových IFRS,
- uživatelé účetní závěrky a informační potřeby,
- finanční pozice, výkonnost a změny ve finanční pozici,
- základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.[1]

V koncepčním rámci jsou uvedeny základní předpoklady pro tvorbu účetní závěrky, mezi ně patří:

- Aktuální princip – týká se účtování o operacích do období, s nimiž věcně a časově souvisí (neúčtovat do období pohybu peněžních prostředků).
- Předpoklad neomezeného trvání podniku – vychází z předpokladu, že podnik bude ve své činnosti pokračovat, pokud je podnik v likvidaci nebo je tento předpoklad, musí být účetní závěrka zpracována odlišně.[1]

Vymezení kvalitativních vlastností účetní závěrky dle koncepčního rámce:

- srozumitelnost – účetní informace musí být formulovány jednoznačně a logicky,



- relevance – informace jsou závažné, jejich vynechání nebo zkreslení vede k ovlivnění rozhodnutí uživatelů,
- významnost – závisí na velikosti položky anebo chyby, která vede k ovlivnění rozhodnutí uživatelů,
- spolehlivost – pravdivé zobrazení skutečnosti (bez chyb), důležitá je úplnost, opatrnost, nestrannost, převaha obsahu nad formou a důvěryhodné zobrazení,
- srovnatelnost – stejné zachycení operací uskutečněné v různých podnicích,
- pravdivý a věrný obraz – musí respektovat základní kvalitativní znaky účetní závěrky.[1]

Mezi uživatele účetní závěrky dle koncepčního rámce patří současní i potencionální investoři, zaměstnanci, poskytovatelé výpůjčního kapitálu, dodavatelé, obchodní věřitelé, zákazníci, vláda, vládní orgány a veřejnost.[1]

Koncepční rámec určuje základní prvky účetní závěrky, který se člení do dvou kategorií, vztahující se k finanční pozici v rozvaze – aktiva, závazky a vlastní kapitál a týkající se měření výkonnosti podniku ve výsledovce – náklady a výnosy.[1]

Jednotlivé položky uvedené ve výkazech musí splňovat následující definici základního prvku účetní závěrky:

- budoucí ekonomický prospěch plyne do/z účetní jednotky,
- ocenění náklady na pořízení nebo spolehlivě měřitelnou hodnotou.[1]

Položky nesplňující tuto podmínku, ale mající podstatné rysy základního prvku, lze uvést v poznámkách, podkladech aj.

Koncepční rámec definuje pojmy jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, dále také charakterizuje způsoby ocenění položek.

Definice pojmů dle Koncepčního rámce:

- Aktiva představují ekonomický zdroj společnosti, který je výsledkem minulých skutečností a od něhož lze očekávat budoucí ekonomický prospěch, který musí být jistý a aktivum musí být řádně ocenitelné.[5]

- Závazky představují nynější povinnosti podniku vzniklé z minulé události, jejichž srovnání vede ke snížení zdrojů ekonomického prospěchu, který musí být dostatečně jistý a musí být spolehlivě měřitelný.[1]
- Vlastní kapitál reprezentuje zbytkový podíl aktiv podniku po odečtení všech závazků.[5]
- Výnosy definují přírůstky ekonomických užitků vedoucí ke zvýšení vlastního kapitálu.[1]
- Náklady charakterizují poklesy ekonomických užitků vedoucí ke snížení vlastního kapitálu.[1]

Ocenění IAS/IFRS dle Koncepčního rámce:

- Historická cena (pořizovací cena) – vychází z prvotních nákladů na pořízení nebo z ocenění z odhadnuté částky, kterou měla aktiva v době pořízení. Člení se dle způsobu pořízení aktiva:
  - pořizovací náklady – u nakoupených aktiv,
  - výrobní náklady – u aktiv pořízené vlastní výrobou, zahrnuje přímo přiřaditelné a měřitelné náklady a výrobní režie, IFRS je označuje jako náklady na přeměnu.
- Reprodukční cena (běžná cena) – vychází z peněžních prostředků nutných k pořízení stejného aktiva k datu ocenění.
- Realizovatelná hodnota (vypořádací hodnota) – charakterizuje peněžní prostředky získané prodejem při vyřazení aktiva.
- Současná hodnota – představuje současnou hodnotu budoucích čistých peněžních příjmů z aktiva. Jediná diskontovaná metoda.[1]

#### 4. Účetní standardy

Jednotlivě definované standardy IAS/IFRS, které jsou aktuálně platné.

#### 5. Interpretace standardů

*„Kromě standardů jsou vydávány též takzvané interpretace, které mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétního standardu.“*[1, cit. str. 21]

Interpretace vyjadřují reakci na novou skutečnost, které nejsou ve stávajících standardech řešeny.[1]

#### 6. Mezi další části souboru IFRS se řadí:

- Významový slovník.
- Historii vývoje IFRS.
- Zdůvodnění závěrů (u některých standardů).
- Implementační příručku.[1]

### 2.4 Postup vypracování IFRS

Návrh pro úpravu a doplnění IFRS má stanovený postup předkládání subjektům, pro zlepšování IFRS je nutné dodržet následující postup:

1. Rada IASB jmenuje Řídící výbor, který vytyčí problematické a nejasné záležitosti a zváží jejich aplikaci v souladu s koncepčním rámcem, zároveň projde národní a regionální účetní pravidla a přednese hlavní body Radě ISASB.[9]
2. Rada IASB zpracuje poznámky k hlavním bodům a odevzdá je nazpět Řídícímu výboru.[9]
3. Řídící výbor připraví a uveřejní návrh zásad k připomínkám, což trvá většinou tři měsíce.[9]
4. Řídící výbor prověří připomínky a připraví předběžný Zveřejněný návrh standardu, který předá ke schválení Radě IASB.[9]
5. Rada IASB Zveřejněný návrh opět vydá k připomínkám, které většinou probíhají 1-3 měsíce.[9]
6. Řídící výbor přezkoumá připomínky ke Zveřejněnému návrhu, po té vytvoří návrh standardu, které posoudí Rada IASB a ta následně standard schválí a vydá. [9]

### 3 IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY

Oblast harmonizace účetního výkaznictví je již vyřešena pro velké společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodované na burzách (viz. Předchozí kapitoly). Na trzích ovšem neexistují jen velké společnosti, ale také malé a střední podniky (označované dále jako SME<sup>16</sup> nebo MSP<sup>17</sup>).

SME plní významnou sociální, ekonomickou a politickou roli. SME jsou považovány za nepostradatelné, neboť vytváří pracovní místa, sociální stabilitu a integraci a dynamizaci inovací. A SME představují klíčový faktor ekonomického růstu.[7]

#### 3.1 Charakteristika SME

Podnik je definován dle Evropské komise jako organizační jednotka, která provádí ekonomickou činnost a bez ohledu na její právní formu podnikání.[7]

Mezi tyto podniky se řadí malé a střední účetní jednotky, které:

- nemají veřejnou odpovědnost (její cenné papíry nejsou obchodovány a ani emitovány na veřejném trhu a nadržují aktiva široké skupiny subjektů jako svou prioritní činnost),
- zveřejňují svoji účetní závěrku pro externí uživatele, mezi které patří majitelé podniků nezapojení do řízení podniku, stávající a potencionální věřitelé a ratingové agentury.[3]

Mezi subjekty mající veřejnou odpovědnost patří:

- společnost obchodující na veřejném trhu své cenné papíry,
- předmětem činnosti podniku je držení majetku cizích skupin (banky, družstevní záložny, pojišťovny, podílové fondy, investiční banky).[3]

---

<sup>16</sup> SME z anglického Small and Medium Size Entity

<sup>17</sup> MSP představuje českou zkratku malé a střední podniky

### 3.2 Důvody vytvoření standardů pro SME

Cílovou skupinou podniků, pro kterou je standard pro SME určen, patří společnosti, které nejsou předmětem veřejného zájmu. Rozsah standardu pro SME musí pokrýt široké množství různorodých subjektů. Záměrem mezinárodního účetního standardu pro SME bylo vytvořit souhrnně propracovaného, jasného, pochopitelného a právně vynutitelného standardu naplňující požadavky uživatelů účetních výkazů.[1]

Standard pro SME obsahuje všechny relevantní oblasti. IFRS pro SME byl vytvořen tak, aby jeho aplikace byla vhodná a umožňovala i přechod z IFRS pro SME na klasické IFRS. IFRS pro SME musí respektovat:

- potřeby uživatelů účetních závěrek sestavených dle IFRS pro SME,
- rozdílné přístupy k jednotlivým typům podniků SME,
- náklady a přínosy ze zavedení IFRS pro SME,
- přístupy k oceňování,
- vazbu na daňovou soustavu,
- bezproblémový přechod na IFRS a z IFRS na IFRS pro SME.[7]

Prvním krokem bylo vyjádření potřeby zvláštní verze IFRS pro SME. Vytvořením mezinárodních standardů pro SME byl pověřen IASB v roce 2001. Projekt pro vytvoření IFRS specializované pro SME byl zahájen v roce 2003 a o rok později byl vydán prvotní materiál k veřejné diskuzi, který se nazýval „*The Preliminary Views on Accounting Standards for SMEs*“, ve kterém IASB vylíčila současnou situaci regulace účetnictví SME ve světě. IASB popisuje, že většina účetních jednotek SME účtuje dle národních účetních legislativ, že v rozvinutých zemích využívají IFRS povinně i dobrovolně společnosti, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné a že v méně rozvinutých zemích používají IFRS jako národní pravidla pro neveřejně obchodovatelné SME. IASB zde uvádí dva možné přístupy k aplikaci IFRS pro účetní jednotky, na které se nevztahuje povinnost vykazovat dle IFRS. První verze obsahuje povinnou aplikaci současných IFRS i pro SME. Druhá naopak obsahuje sestavení zjednodušené verze IFRS pro SME. Důvodem pro vytvoření druhé verze představovala skutečnost, že SME nepotřebují stejné a stejně závažné

informace jako velké společnosti obchodované na burze sestavující podle plné verze IFRS.[7]

Tento projekt podporuje 29 orgánů z různých zemí. Z rozhodnutí IASB v roce 2004 vyplynulo, že zavedení plných verzí IAS/IFRS, které užívají velké podniky, je pro SME zbytečně náročné a nákladné, protože náklady by přesáhly potencionální výnosy z jejich zavedení.[1]

V roce 2007 byl předložen návrh, který byl předmětem veřejné diskuze a nazýval se „*Exposure Draft IFRS pro SME*“. Vycházel z připomínek a názorů získaných z jednání, názorů pracovní skupiny, odpovědí na zveřejněné otázky IASB, pomocí těchto činitelů získala IASB představy na požadavky účetních výkazů, obsahy příloh a formu prezentace. Návrh zjednodušuje některé plné verze IAS/IFRS a dále některé nepodstatné standardy pro SME úplně vypouští.[1],[7]

Návrh IFRS pro SME byl sestaven tak, aby sestavené finanční výkazy podnikatelskými subjekty byly srovnatelné v čase a mezinárodně. Úvod návrhu IFRS pro SME vymezoval určení účetní jednotky stanoveného standardu na podnikatelské subjekty mající okolo 50 zaměstnanců. Návrh IFRS pro SME nebyl prioritně sestaven pro vlastníky a manažery podniků, které využívají účetní výkazy pro své rozhodování, ale mohou pro tyto subjekty sloužit jako zdroj informací o jejich finanční pozici, tvorbě zisku a ztráty a peněžních tocích.[1]

„*Exposure Draft IFRS pro SME*“ byl testován v praxi ve 117 podnicích z 20 zemí, na základě připomínek byla 9. července 2009 vydána finální verze IFRS pro SME.[11]

Tvorba finální verze IFRS pro SME trvala pět let, obsahuje 230 stran materiálu vytvořených pro konkrétní potřeby a možnosti SME, zdůvodnění závěrů a implementační příručku. [7]

IFRS pro SME zajišťují větší srovnatelnost a důvěryhodnost účetních výkazů sestavených dle standardů pro SME, snižují obtíže spojené s úpravami národních standardů a usnadňují převod z či na plné IFRS.



### 3.3 Koncepce výkaznictví pro SME

ISAR rozčlenila SME, pro jednotlivé typy pak určila vhodnost metodických postupů, na jehož základě ISAR vytvořila koncept finančního účetnictví a výkaznictví pro SME s cílem zajistit snadnost a přístupnost mezi jednotlivými úrovněmi.

Podniky rozdělila do tří úrovní podniků:

1. strategické podniky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné a patří mezi podniky s veřejným zájmem – účetní závěrku vykazují v plném rozsahu IFRS,[7]
2. význačné střední podniky, nepatří mezi podniky reprezentující veřejný zájem a nemají cenné papíry veřejně obchodovatelné, předpokládá se, že vlastníci společnosti nejsou manažeři – vykazují účetní výkazy dle zjednodušené IFRS, organizace ISAR vybrala 15 standardů a vytvořila ucelený standard pro SME,[1]
3. malé podniky, jsou vedeny svými vlastníky a mají málo zaměstnanců – vykazují na aktuální bázi zjednodušené účetnictví vycházející z principu IFRS, vybrané subjekty v období počátečního růstu vykazují jen na bázi peněžních toků, nejmenší podniky pak sestavují rozvahu, výsledovku a vysvětlivky k výkazům.[7]

Účetní operace mají být dle ISAR založeny na aktuálním principu, předpokládá neomezené trvání účetní jednotky a oceňování má být založeno na historických cenách. Účetní informace mají být poskytovány managementu, poskytovatelům kapitálu, vládě, finančním úřadům a SME agenturám pro posouzení žádostí o dotace. Průvodce vydaný organizací ISAR definuje prvky finančních výkazů (aktiva, závazky, kapitál, náklady a výnosy), stejně jako u klasických IFRS. Dále stanovuje kritéria pro rozdělení aktiva na stálá a oběžná a závazky na dlouhodobé a krátkodobé.[7]

### 3.4 Standard pro SME

Standard vytvořený pro SME má podobu blízkou IFRS a jejímu koncepčnímu rámci. Základní zásady IFRS pro SME vychází z plných IFRS. Kompletní struktura IFRS pro SME je uvede v Příloze P I: Struktura IFRS pro SME a mezi její obsah patří následující:

#### Úvod

Úvod definuje základní pojmy jako IASB, organizační strukturu a cíle IASB, IFRS, finanční výkazy, IFRS pro SME určuje rozsah použití, strukturu a způsob úpravy.

## 1. SME

Část nazvaná SME dle malých a středních podniků definuje základní charakteristiky účetních jednotek SME. Účetní jednotky předkládá účetní výkazy pro všeobecné účely a nejsou předmětem veřejného zájmu. Účetní jednotky jsou předmětem veřejného zájmu, pokud její cenné papíry jsou veřejně obchodovány na trzích, hlavní činností je správa aktiv pro velkou skupinu vlastníků. Tyto účetní jednotky mohou využít IFRS pro SME pouze v případě pokud to umožňují zákony země, kde zveřejňují svoje účetní závěrky.

Rada IASB rozhodla, u kterých podniků budou standardy požadovány nebo povoleny, že ponechá toto rozhodnutí na jednotlivých národních úpravách.

## 2. Koncepce a základní zásady

V této kapitole se vymezují cíle finančního výkaznictví pro SME, které spočívají v podávání informací o účetní jednotce k rozvahovému dni o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních toků za období.

Dále prezentuje základní kvalitativní charakteristiky poskytovaných informací účetního výkaznictví, mezi které patří srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, převaha obsahu nad formou, opatrnost, úplnost, srovnatelnost, včasnost, rovnováha mezi přínosy a náklady.

**Finanční pozice** definuje základní prvky aktiva, závazky a vlastní kapitál.

**Aktiva** představují ekonomický zdroj vycházející z minulých aktivit podniku a z něhož má ekonomický prospěch účetní jednotka. Mezi dalšími podmínkami k zařazení do aktiv patří:

- Budoucí ekonomické užítky plynou do účetní jednotky ve formě přímé, peněžní a peněžních ekvivalentů, prospěch účetní jednotky může být následující:
  - aktivum lze využít při výrobě samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy,
  - aktivum lze směnit za jiné aktivum,
  - aktivum lze využít k vypořádání závazků účetní jednotky,
  - aktivum lze rozdělit mezi vlastníky.

- Aktivum musí být spolehlivě měřitelné.

Aktivum může mít formu hmotnou (pozemky, budovy, zásoby aj.) a nehmotnou (patenty, licence aj). Není důležité vlastnické právo k zařazení mezi aktiva. Mezi aktiva přinášející ekonomický užitek v jiném období než v němž byl výdaj na jeho pořízení uskutečněn, se mezi aktiva nezařazují a tyto položky jsou zachyceny jako náklad ve výsledovce nebo výkazu o komplexním výsledku.

**Závazky** předpokládají splnění současné povinnosti v budoucnu, pro jejich vykázání ve výkazu o finanční pozici musí být splněno následující:

- jedná se o výsledek minulých skutečností a účetní jednotka je musí vykázat k rozvahovému dni,
- účetní jednotka může počítat s převedením ekonomické zdroje k uhrazení závazku a to s určitou pravděpodobností,
- lze změřit potřebné zdroje nutné k uhrazení závazku.

**Vlastní kapitál** představuje aktiva po odečtení závazků.

**Výkonnost podniku** je dána vztahem mezi náklady a výnosy

**Výnosy** se skládají z výnosů z běžné činnosti a z ostatních přínosů. Mezi výnosy z běžné činnosti patří výnosy z prodeje, poplatků, úroků, dividend a nájemného. Mezi ostatní přínosy se řadí zisk spojený s vyřazením dlouhodobého majetku a nerealizované přínosy vznikající např. při přecenění cenných papírů. Ostatní přínosy jsou položky způsobující zvýšení vlastního kapitálu účetní jednotky, které nezpůsobily transakce s vlastníky a evidují se odděleně od výnosů z běžných činností.

Účetní jednotky dle standardu pro SME musí vykazovat buď ve výkazu o komplexním výsledku anebo ve dvou výkazech a to výsledovce a výkazu o komplexním výsledku.

Zobrazení výnosů ve výkazech je podnínáno rozpoznáním a měřením aktiv a závazků.

*„Účetní jednotka rozpozná výnos v okamžiku, pokud došlo nárůstem aktiv nebo snížením závazků ke zvýšení budoucího ekonomického prospěchu a ten lze spolehlivě ocenit.“* [7, cit. str. 99]

**Náklady** obsahují náklady vzniklé z běžné činnosti a ztráty.

Náklady z běžné činnosti se považují náklady vzniklé z prodaných výkonů, mzdy a odpisy. Naopak ztráty pak ukazují znehodnocení majetku při živelných událostech, znehodnocení při vyřazení dlouhodobých aktiv a nerealizované ztráty. Ztráty se ve výkazech evidují odděleně od nákladů vzniklé z běžné činnosti.

Pokud účetní jednotka zjistí snížení ekonomického prospěchu, který spolehlivě ocení, vzniklé poklesem aktiv nebo růstem závazků pak náklad účetní jednotka uzná a vykáže.

**Oceňování** dle IFRS pro SME určuje dvě oceňovací základny:

- historická cena,
- reálné hodnoty.

Ocenění aktiv, závazků, výnosů a nákladů lze následovně.

Historická cena představuje částku vycházející z nákladů nutných na pořízení aktiv v době pořízení.

Amortizovaná historická cena označuje IFRS pro SME jako historickou cenu sníženou nebo zvýšenou o části, které byly vykázány jako náklad nebo výnos.

Historická cena patří mezi nejužívanější způsob oceňování, je však podmíněna spolehlivostí měření.

Reálná hodnota charakterizuje částku, za kterou je možné aktivum směnit anebo vyrovnat závazek. Pokud neexistuje aktivní trh lze použít cenu poslední transakce, cenu podobného aktiva anebo současnou hodnotu budoucích příjmů.

Při prvotním vykázání účetní jednotka ocení aktiva a závazky historickou cenou, pokud standard nepožaduje prvotní ocenění na jiné metodě.

Následné ocenění finančních aktiv, finančních závazků a nefinančních aktiv je následující.

Amortizovaná historická cena po odečtení všech částech snižující jejich hodnoty využita pro finanční aktiva a finanční závazky s výjimkou nesměnitelných a preferenčních podílů a běžných podílů veřejně obchodovatelné nebo u kterých lze spolehlivě určit jinak jejich reálnou hodnotu.

Reálnou hodnotou se oceňují ostatní finanční aktiva a závazky, jejich změny se zobrazují výsledkově.

Další možnosti ocenění v souvislosti s IFRS pro SME:

- nižší hodnota ze zůstatkové ceny (historická cena mínus akumulované odpisy) a zpětně získatelné částky u ocenění pozemků, budov a zařízení,
- nižší hodnota z historické ceny a prodejní hodnoty mínus náklady na dokončení a prodej u oceňování zásob,
- snížení hodnoty po uznání ztráty z aktiva drženého k prodeji.

Ocenění reálnou hodnotou IFRS pro SME doporučuje a povoluje pro:

- investice do společných podniků
- investice do nemovitostí,
- zemědělská aktiva se oceňují v okamžiku sklizně reálnou hodnotou nižší o prodejní náklady.

Nezbytné je uplatnění pravidla aktuálního principu, při sestavování účetních výkazů, který představuje povinnost účtovat o hospodářských operacích do období, se kterými věcně a časově souvisí, bez ohledu na pohyb peněžních prostředků.

*„Základními principy pro rozpoznání a oceňování aktiv, závazků, nákladů a výnosů v IFRS pro SME jsou odvozeny od principů zakotvených v Koncepčním rámci plných IFRS.“* [7, cit. str. 103] Pokud neexistuje pravidlo pro příslušnou položku či transakci v IFRS pro SME, využije účetní jednotka pravidlo, které je v souladu se základní filozofií IFRS pro SME. Při sestavování finančních výkazů musí účetní jednotka dodržovat pravidlo aktuálního principu.

### **3. Prezentace finančních výkazů**

Finanční výkazy účetní jednotky musí dle standardu splňovat požadavek věrné prezentace, která požaduje věrohodné popsání finanční pozice, výkonnosti podniku a peněžních toků a zároveň je spojena se správným zaznamenáním jednotlivých transakcí, skutečností a podmínek v souvislosti s uznáním jednotlivých položek podle základních zásad a jednotlivými částmi IFRS pro SME.

Společnost musí brát v úvahu schopnost společnosti pokračovat ve své činnosti, po zvážení dostupných informací na 12 měsíců od rozvahového dne dopředu.

IFRS pro SME definuje obsah účetní závěrky:

- Výkaz o finanční pozici.
- Výkaz o komplexním výsledku.
- Výkaz změn vlastního kapitálu.
- Výkaz peněžních toků.
- Příloha.

#### 4. Výkaz o finanční situaci

IFRS pro SME určuje základní informace, který účetní jednotka poskytuje prostřednictvím rozvahy a jak tyto informace zveřejnit. Výkaz o finanční situaci musí zahrnovat minimální položky a může být vykázán buď v horizontálním nebo vertikálním formátu (viz. Příloha II a III). IFRS pro SME požaduje členění položek na krátkodobá a dlouhodobá.

Účetní jednotka vykazuje krátkodobá aktiva, pokud:

- předpokládá realizaci aktiva nebo jej zamýšlí prodat nebo spotřebovat v běžném provozním cyklu,
- je aktivum určeno k obchodování,
- předpokládá realizaci během následujících 12 měsíců,
- aktivem jsou peníze či peněžní ekvivalenty, pokud nejsou určeny ke směně nebo úhradě závazků po dobu 12 měsíců od data závěrky,
- ostatní, nespĺňující předcházející podmínky, jsou určena jako dlouhodobá aktiva.

Účetní jednotka klasifikuje závazky za krátkodobé, pokud:

- předpokládá uhrazení závazku během obvyklého provozního cyklu,
- je závazek určen pro obchodování,
- závazek má být uhrazen do 12 měsíců od data závěrky,
- nemá nepodmíněné právo odložit úhradu závazku na dobu nejméně 12 měsíců od data závěrky,



- ostatní závazky se klasifikují jako dlouhodobé závazky.

## 5. Výkaz o úplném výsledku a výsledovka

Mezi minimální povinné položky výkazu o komplexním výsledku dle IFRS pro SME je následující:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě přidružených společností a společných podniků (ekvivalentní metoda účtování),
- daňové náklady
- souhrnná částka obsahující:
  - zisk / ztráta z ukončovaných činností
  - zisk / ztráta po zdanění ve spojení s oceněním aktiv s obchodním záměrem oceněné v reálné hodnotě nižší o prodejní náklady,
- zisk nebo ztráta,
- položky dalších komplexních příjmů dle jejich charakteru,
- část připadající přidružené společnosti a společným podnikům na komplexní výsledek (ekvivalentní metoda),
- celkový komplexní příjem.

Účetní jednotka může prezentovat úplný výsledek jako:

- jeden výkaz obsahující jen výkaz o úplném výsledku a zahrnuje všechny položky výnosů a nákladů vykázané účetní jednotkou v daném období,
- dva výkazy obsahující výsledovku a výkaz o úplném výsledku, výsledovka pak zahrnuje veškeré výnosy a náklady vykázané účetní jednotkou v daném období bez položek, které jsou vykázány v úplném výsledku celkem. [11]

*„Účetní jednotka je povinna předložit analýzu nákladů založenou na jejich druhovém nebo účelovém členění.“* [7, cit. str. 114] Volba členění je na účetní jednotce dle poskytnutí relevantnějších informací.

## 6. Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o zadržených příjmech

Výkaz o změnách vlastního kapitálu vykazuje zisk / ztrátu za účetní období, položky úplného výsledku, důsledky změn účetních pravidel, dopady změn oprav chyb a transakce s vlastníky.

Výkaz o zadržených ziscích může vykazovat společnost dle IFRS pro SME místo výsledku o komplexním výsledku a výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, pokud ke změnám ve vlastním kapitálu došlo pouze z důvodu zisku nebo ztráty, transakcí s vlastníky a úpravou vlastního kapitálu způsobenou opravami chyb minulých období a změn účetních pravidel a obsahuje:

- nerozdělené zisky na počátku období,
- dividendy přiznané,
- změny z důvodu opravy chyb minulých období,
- změny z důvodu změny účetních pravidel,
- nerozdělené zisky na konci období.

## 7. Výkaz o peněžních tocích

Výkaz peněžních toků poskytuje informace o důvodu změn v jejich výši, zdrojích a využití. Podává zprávy o využití interních či externích zdrojů financování činnosti podniku.

Peněžní ekvivalenty IFRS pro SME definuje jako krátkodobé vysoce likvidní, snadno přeměnitelné za danou sumu peněžních prostředků s nízkým rizikem.

Provozní činnost IFRS pro SME chápe jako hlavní předmět činnosti podniku přinášející profit a další činnosti nepatřící do investiční činnosti nebo financování. Investiční činnost zahrnuje pořízení a prodej dlouhodobých aktiv a dalších investic nezahrnuté do peněžních ekvivalentů.

Metody sestavení výkazu o peněžních tocích (viz. Přílohy IV a V):

- a) Přímá metoda
- b) Nepřímá metoda

## 8. Příloha k účetní závěrce

Příloha představuje rozsáhlý a podrobný zdroj informací doplňující ostatní výkazy.

## 9. Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

Mateřská společnost nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, pokud je zároveň sama dceřinou společností a pokud její nejvyšší mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS či IFRS pro SME. Dále pak nemá dceřinou společnost kromě společnosti zřízené za účelem prodeje nebo vyřazení.

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje následovně:

- sčítá jednotlivé položky (aktiv, pasiv, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů) účetních závěrek mateřské a dceřiných společností,
- odčítá hodnotu investice a podíl na vlastním kapitálu dceřiných společností,
- *„ocení a vykáže podíly nezakládající ovládnutí na výsledku konsolidovaných dceřiných společností za účetní období odděleně od podílu akcionářů mateřské společnosti,“* [11, cit. str. 8]
- *„ocení a vykáže podíly nezakládající ovládnutí na čistých aktivech konsolidovaných dceřiných společností odděleně od vlastního kapitálu akcionářů mateřské společnosti“.* [11, cit. str. 8]

**Mezi nejdůležitější části standardů patří následující části:**

### Část 10 – Základní finanční nástroje

Mezi finanční nástroje patří:

- peníze
- vklady na bankovních účtech,
- obchodovatelné cenné papíry,
- účty, platební poukázky a přijaté a poskytnuté půjčky
- dluhopisy a jiné dluhové nástroje
- investice do nekonvertibilních prioritních akcií, emitentovi neprodejních kmenových a preferenčních akcií,
- přísliby čerpání úvěru, pokud nebude možné vypořádání na pouze v peněžních prostředcích.

Finanční aktiva a závazky jsou oceněny cenou transakce.

### Část 13 – Zásoby

Zásoby nezahrnují dle standardu nedokončenou výrobu zahrnutou ve smlouvách o zhotovení (upravuje část výnosy), finanční instrumenty (část 11 a 12), biologická aktiva ve vztahu k zemědělství, náhradní díly dlouhodobé povahy (část 17).

Zásoby představují podle IFRS pro SME aktiva:

- držená za účelem prodeje v běžném podnikání – tj. zboží,
- procházející výrobním procesem za účelem prodeje – tj. nedokončená výroba a výrobky,
- v podobě surovin a materiálu určené pro spotřebu ve výrobním procesu, tj. materiál.

Pro oceňování zásob se vychází z nižších hodnot mezi:

- náklady na pořízení (tj. cena pořízení a vedlejší náklady na pořízení jako je clo, nezpětně ziskatelne daně, dopravné, balné snížené o obchodní srážky a slevy, dále zahrnují i fixní a variabilní náklady související s výrobou), nezahrnují znehodnocený materiál a náklady vynaložené v neobvyklém množství, část správní režie nepřispívající k dopravení zásob na současné místo a do současného stavu, a odbytové náklady,
- čistá realizovatelná hodnota (tj. odhadnutá prodejní cena mínus odhadnuté náklady na dokončení a uskutečnění prodeje).

Sdružená výroba vzniká, když společnost vyrábí dva a více hlavních produktů a eventuálně vedlejší produkty. Když k okamžiku vynaložení nákladů na sdruženou výrobu nelze přiřadit jednotlivým produktům, pak účetní jednotka je rozdělní na racionálním a konzistentním základě. Dle IFRS pro SME lze využít rozdělní odečítací metodou (vztahovou veličinou se stává čistá realizovatelná hodnota) a rozčítající metodou (prodejní cena).

Podnik poskytující služby, oceňuje své zásoby ve výši vynaložených nákladů (zahrnující mzdové náklady a jiné přiřaditelné režie, pokud se přímo podílely na poskytování služby). Náklady spojené s prodejem služby pak účetní jednotka uzná jako náklady daného období.

Ocenění pořizovacími náklady vyjadřující vynaložené náklady využívá:

- metodu standardních nákladů (stanovené pro obvyklé množství materiálu, úroveň práce a využití kapacit),
- metoda maloobchodního prodeje (využívá se pro rychle se měnící položky s podobnou marží, prodejní cena se sníží o náležitou procentní sazbu hrubé marže).

Nákladové vzorce lze použít pro stanovení opravdových pořizovacích nákladů u zásob na skladě a prodaných zásob. Využívá se metoda individuálních pořizovacích nákladů (u nákladů na konkrétní projekt) a metoda FIFO.

#### Snížení hodnoty zásob

Účetní jednotky musí přeceňovat zásoby k rozvahovému dni (dle části 27) v případě snížení jejich hodnot. Využívá se, pokud ocenění na úrovni nákladů přesahují možnou prodejní cenu, jejich hodnota se sníží na čistou realizovatelnou hodnotu prostřednictvím tvorby opravných položek do období poklesu hodnoty. Po opomenutí událostí vedoucí ke snížení čisté realizovatelné hodnoty zásob a nastane zvýšení této hodnoty, je nezbytné zrušit přecenění.

#### Část 16 – Investice do nemovitostí

Zabývá se pouze investicemi do nemovitostí, u nichž lze určit reálnou hodnotu bez úsilí a nákladů. Patří sem investice do pozemků a budov splňující podmínku investice (uložení dočasně volných peněžních prostředků do aktiv s cílem zhodnocení) a dále podíly na investicích u nájemce pronajatých nájemci na základě operativního pronájmu. Ostatní investice do nemovitosti viz část 17.

Investice do nemovitostí se oceňují:

- pořizovacími nákladem (tj. kupní cena plus veškeré přímo související výdaje (právní služby, daň z převodu nemovitosti),
- vlastními náklady v případě pořízení vlastní činností.

Mezi počáteční ocenění nepatří:

- počáteční náklady,
- ztráty z provozu do doby zamýšleného získání obsazení investice do nemovitosti,
- nepřiměřené odpadové množství materiálu.

## Část 17 – Pozemky, budovy a zařízení

Tato část obsahuje pozemky, budovy, zařízení, představující hmotná aktiva držené k výrobě výrobků, prodeji zboží, poskytnutí služeb nebo sloužící k pronájmu s dobou použitelnosti delší než jeden rok a dále obsahuje investice do nemovitosti neocenitelné reálnou hodnotou.

Podmínkami k zařazení do položky pozemky, budovy a zařízení je budoucí ekonomický prospěch plynoucí účetní jednotce a ocenitelnou pořizovacími náklady.

Náhradní díly sloužící k opravě budov a zařízení jsou evidovány jako zásoby materiálu v položce zásoby. Spotřeba náhradních dílů ovlivňuje náklady. Pokud je očekáváno použití náhradních dílů v době delší než jeden rok, evidují se v části pozemky, budovy a zařízení. V případě rozdílné doby použitelnosti se položka rozdělí na více částí podle jednotlivých životností majetků a účtují se dílčí části odděleně.

Odpisy se stanoví dle komponentního přístupu, kdy se odepisují zvláště dílčí složky dlouhodobého majetku. Rozdílné metody odpisování lze využít při komponentním přístupu odpisování podle způsobu opotřebení dílčích složek.

Náklady na generální prohlídky těchto aktiv tvoří ocenění položek budov a zařízení a o zůstatkové náklady se sníží ocenění předchozí prohlídky. Pozemky a budovy se evidují odděleně, pozemky se neodpisují, budovy se odepisují z důvodu omezené doby použitelnosti.

Ocenění pozemků, budov a zařízení při pořízení se provádí prostřednictvím pořizovacích nákladů (tj. cena pořízení plus vedlejší náklady spojené s pořízením aktiva zahrnující clo, dopravu, nevratné daně, jiné přímo přiřaditelné náklady jako náklady na přípravu, přepravu, manipulaci, instalaci, testování a na profesionální odborníky, a snížené o obchodní slevy).

Do ocenění pozemků budov a zařízení se nezahrnuje:

- administrativní a obecné režijní náklady nepřidatelné přímo pořízenému aktivu,
- předvýrobní náklady,
- počáteční ztráty z provozu,
- zaváděcí náklady nových produktů a služeb,
- náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou skupinou odběratelů,



- výpůjční náklady.

Následné ocenění vyjadřuje průběh životnosti těchto položek v podobě pořizovací ceny snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Pravidelné opotřebení vykazuje náklady do období vzniku.

Zbytková hodnota je stanovena podnikem na základě odhadu ziskatelné částky na konci životnosti. Zbytkovou hodnotu může ovlivnit technický pokrok i tržní ceny a proto může dojít k její změně.

Metody odpisování zvolí účetní jednotka v závislosti na spotřebě užitků po dobu životnosti.

Mezi metody odpisování patří:

- časové metody,
  - lineární odepisování vychází z rovnoměrného rozložení odpisů po dobu životnosti,
  - odpis snižujícího se základu umožňuje rychlejší odepisování v počátečních letech s účelem krýt morální zastarávání dlouhodobého majetku,
- výkonové metody.

Ztráty ze snížení hodnoty účetní jednotka vykazuje jako opravné položky a určují, zda došlo ke snížení hodnoty.

Odúčtování aktiva v účetní hodnotě se provádí k okamžiku vyřazení nebo již účetní jednotka neočekává budoucí ekonomické zisky plynoucí z užívání nebo prodeje. Vykáže se čistá hodnota prostřednictvím zisku nebo ztráty.

## **Část 18 – Nehmotná aktiva jiná než goodwill**

Nehmotné aktivum zahrnuje nepeněžní aktiva nefyzické podstaty a splňuje:

- finanční aktiva,
- těžební práva a zásoby nerostných surovin.

Nehmotná aktiva nezahrnují goodwill a nehmotný majetek s prodejním účelem.

Nehmotná aktiva účetní jednotka oceňuje v pořizovací ceně (tj. kupní cena a další přímo přiřaditelné náklady). V případě nehmotného aktiva získaného v rámci podnikové kombinace oceňujeme reálnou hodnotou k datu akvizice nebo k datu obdržení dotace

či pohledávky (v případě státní dotace). Nabytí nehmotného aktiva prostřednictvím výměny za nepeněžní aktiva nebo nepeněžním i peněžními aktivy, oceníme reálnou hodnotou. Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností včetně výdajů na výzkum a vývoj oceňujeme náklady do příslušného období.

Následně oceníme nehmotný majetek v pořizovací ceně snížené o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Doba použitelnosti nehmotného aktiva je omezena smluvními a zákonnými právy, ovšem může se zkrátit. Pokud nejde provést objektivní odhad doby použitelnosti nehmotného aktiva, stanoví se na 10 let.

Odpis nehmotného aktiva se stanoví na systematické bázi v průběhu životnosti, vyjadřuje se jako náklad a odpisovou metodu účetní jednotka zvolí na základě odražení očekávaného způsobu spotřeby budoucího ekonomického užítku, jinak využije lineární metodou.

Zůstatková hodnota se předpokládá v nulové výši, pokud:

- neexistuje závazek jiné strany k odkoupení na konci životnosti aktiva,
- neexistuje aktivní trh nehmotného aktiva.

Zůstatková hodnota i doba použitelnosti se může změnit z důvodu technologických pokroků, tržních cen aj. a účetní jednotka opraví zbytkovou hodnotu, metodu odepisování nebo životnost. Pokud došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty, účetní jednotka využije se část 27. Odúčtování nehmotného aktiva se provádí uznáním zisku nebo ztráty do výkazu zisku a ztráty v okamžiku vyřazení nebo při neočekávání budoucích ekonomických užítků z vyřazení a užívání.

## Část 20 – Leasing

Tato část zahrnuje všechny leasingy kromě:

- leasingů řešených v části 34,
- pronájmů licencí na filmy, videonahrávky, rukopisy, patenty aj. řešených v části 18,
- leasingy vedoucí ke ztrátě pronajímatele / nájemce z vlivu smluvních podmínek nesouvisející se změnami kurzů a ceny pronajímaného aktiva, jejich neplněním,
- nevýhodných operativních leasingů.

Jako finanční leasing je klasifikován při převodu podstatných rizik a odměn svázané s vlastnictvím aktiva, jinak se jedná o operativní leasing.

### **Finanční leasing – nájemce**

Pro ocenění majetku a závazků se využívá nižší z následujících:

- reálné hodnoty představující směnitelnou částku za aktivum nebo závazek obvykle se rovná pořizovací ceně leasingu,
- současné hodnoty minimálních leasingových plateb představující platby v průběhu délky leasingu, které se nájemce zavázal uhradit zvýšené o další částky související s úhradou nájemce. Využívá implicitní míru leasingu jako diskontní míru a představuje vnitřní výnosové procento pronajímatele.

Leasingové splátky se dělí na část:

- splátky jistiny – snižuje závazek leasingu,
- úrok – vykazuje finanční náklad ve výsledovce.

Odpisování najatého aktiva probíhá v souladu odpisového plánu konzistentně s odpisy ostatních stálých aktiv při respektování části 17, 18 a 19.

Pokud nájemce nemá jistotu převedení aktiva na sebe po skončení leasingu, mělo by být aktivum za dobu trvání pronájmu odepsán v plné výši, jinak má být odepisován po celé době životnosti aktiva.

Snížení hodnoty aktiva viz část 27.

### **Finanční leasing – pronajímatel**

Pronajímatel předmětu finančního leasingu nevykazuje dané aktivum ve výkazu o finanční pozici. Dále pronajímatel uzná za pohledávku aktivum vyplývající z finančního leasingu a to ve výši čisté investice do leasingu zahrnující hrubou investici do leasingu (souhrn minimálních leasingových plateb zvýšenou o náklady spojené a nezaručenou zůstatkovou hodnotu) a nižší o hodnotu doposud nezrealizovaných finančních výnosů.

*„Pronajímatel musí znát a zveřejnit jak nerealizovatelný finanční výnos, tak informace plynoucí z hrubé investice do leasingu. Čistá pohledávka z leasingu je určena jako rozdíl „hrubé“ dlouhodobé pohledávky z leasingu a nerealizovaného finančního výnosu.“*[7, cit. Str. 149]

### **Operativní leasing – pronajímatel**

Výnosy z operativního pronájmu vykazuje pronajímatel ve své výsledovce a to rovnoměrně po celou dobu leasingové smlouvy. Prvotní přímé náklady, které vynaložil pronajímatel, zvyšují účetní hodnotu aktiva, na který se vztahuje pronájem a vykazuje se jako náklad. Pronajímatel vykazuje odpisy pronajatého aktiva v nákladech.

### **Operativní leasing – nájemce**

Nájemce vykazuje do nákladu své leasingové platby pronajímateli.

### **Prodej a zpětný leasing**

Prodej a zpětný leasing představuje prodej aktiva společnosti a jeho zpětný pronájem prodejcem.

V případě charakteru finančního leasingu nesmí být zisk uveden ve výsledku hospodaření, ale musí být časově rozlišen. V případě podoby operativního leasingu závisí na vykazování u nájemce, pokud je prodejní cena:

- rovna reálné hodnotě – vykáže zisk z prodeje ihned ve výnosech,
- nižší než reálná hodnota – zisk z prodeje zaúčtuje okamžitě v případě založení budoucích leasingových plateb na reálné hodnotě, jinak pokud je nižší prodejní cena spojena s nižšími náklady, než odpovídající reálná hodnota rozdíl je umořován postupně po dobu trvání pronájmu,
- vyšší než reálná hodnota – tento rozdíl umořuje postupně po dobu trvání pronájmu.

### **Část 21 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva**

Rezervy představují především změnu v ocenění aktiv.

Rezerva se vykazuje jako závazek ve výkazu o finanční pozici a zároveň jako náklad, pokud jiná část IFRS pro SME považuje tvořenou rezervu za součást ocenění aktiv. Rezervy účetní jednotka může vykazovat jen současné závazky existující bez ohledu na budoucích postupech podniku.

Rezervy jsou definovány dle standardu „*jako závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší a je vykázána ve výkazu o finanční pozici samostatně jako závazek.*“ [7, cit. str. 160]

Rezervy lze odlišit od jiných závazků a přechodných pasiv.

Podmíněný závazek představuje nynější závazek, jehož bytí se potvrdí pouze vznikem nebo nevznikem jedné či více nezaručených příštích událostí, které nejsou pod dohledem společnosti.

Podmíněná aktiva představují aktivum vzniklé jako dopad minulé události, jehož bytí se potvrdí pouze vznikem či nevznikem nezaručených událostí, které nejsou pod dohledem společnosti.

Rezervy oceňujeme na základě nejlepšího odhadu výdajů potřebných k vyrovnání nynějšího závazku vůči třetí straně ke dni závěrky.

### Část 23 – Výnosy

Mezi transakce jejichž prostřednictvím vznikají výnosy, patří následující:

- tržby z prodeje zboží zahrnující statky vyrobené a určené k prodeji a statky nakoupené s cílem prodat,
- tržby z prodeje služeb,
- tržby ze smluv o zhotovení (mohou se vztahovat k více účetním obdobím), úroky, licenční poplatky a dividendy se vztahují k jiným standardům.

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě (tj. částce umožňující směnu aktiva / vyrovnání závazku mezi zasvěcenými partnery ochotni uskutečnit transakci po odečtení obchodních slev). Přírůstky výnosů vedou k nárůstu vlastního kapitálu jiným způsobem než vklady vlastníků.

Odložení přílivu peněz nebo peněžních ekvivalentů pak reálná hodnota je nižší než nominální.

V případě směny rozdílného zboží či služby oceníme transakci:

- výnosy oceníme reálnou hodnotou přijatého zboží či služby upravenou o převedené částky peněz či peněžních ekvivalentů,
- pokud tato hodnota nelze spolehlivě určit, pak výnosy oceníme reálnou hodnotou poskytnutého zboží nebo služeb upravenou o převedenou částku,
- v případě nemožnosti určení obou předchozích hodnot, oceníme účetní hodnotou poskytnutého zboží nebo služeb upravenou o převedené částky.

IFRS pro SME definuje podmínky určené pro vykazování tržeb z prodeje zboží, vykazování výkazů z prodeje služeb, smlouvy o zhotovení, úroky, licenční poplatky a dividendy a vykazování tržeb z prodeje.

#### **Část 24 – Státní dotace**

Státní dotace představují subvence státu v podobě převodu prostředků, ze kterých má užitek účetní jednotka v případě jejich výměny za předchozí nebo příští splnění specifických podmínek.

Dotace oceňujeme v reálné hodnotě přijatých nebo inkasovaných aktiv.

#### **Část 25 – Výpůjční náklady**

Výpůjční náklady zahrnují úroky z bankovních úvěrů (při využití efektivní úrokové míry) a ostatní náklady (tj. finanční náklady z finančního pronájmu a kurzové rozdíly z půjček cizích měn) vynaložené v souvislosti s půjčením zdrojů financování.

Položka výpůjční náklady se vykazuje nákladem.

#### **Část 27 – Snížení hodnoty aktiv**

Zabezpečuje vykazání aktiv částkou zahrnující maximální zpětně získatelnou částku.

##### **Snížení hodnoty zásob**

Ke dni účetní závěrky účetní jednotka zhodnotí případné snížení hodnoty zásob a srovná účetní hodnotu jednotlivých položek zásob a čistou realizovatelnou hodnotou (prodejní ceny nižší o očekávané dokončovací a prodejní náklady). Snížení se vykáže výsledkově. Každé účetní období se provádí nové zjištění čisté realizovatelné hodnoty, pokud pominou události přeceňující zásoby, toto přecenění se zruší a vykáže se nižší částka z účetní hodnoty a čisté realizovatelné hodnoty.

##### **Snížení hodnoty jiných aktiv než zásob**

Účetní jednotka musí snížit hodnotu aktiva na zpětně získatelnou částku v případě, že tato částka je nižší než účetní hodnota. Rozdílná hodnota se vykáže jako ztráta ze snížení hodnoty.

Peněžotvorné jednotky se charakterizují jako aktivum nepřinášející peněžní příjem nezávislý na peněžních příjmech z jiných aktiv.

Účetní jednotka zváží následné informace mající vliv na snížení hodnoty aktiv:

- rychlejší reálný pokles tržní ceny aktiv než očekávaný dle odpisového plánu,
- vznik okolností podstatné změny se záporným dopadem (technologie, legislativa),
- změny tržní úrokové sazby,
- účetní hodnota je vyšší než tržní kapitalizace aktiva,
- zastarání a fyzické poškození aktiva,
- informace vedoucí k nižšímu používání aktiva,
- nižší ekonomický přínos aktiva než očekávaný.

Měření zpětně získatelné částky se provádí pomocí vyšších z následujících hodnot:

- hodnota užívání představuje současnou hodnotu očekávaných budoucích peněžních toků vznikající z užívání a vyřazení aktiva. Odhadnuté peněžní toky jsou diskontovány pomocí diskontní sazby vyjadřující tržní zhodnocení (časové hodnoty peněz a rizik).
- reálná hodnota nižší o prodejní náklady<sup>18</sup> vychází se:
  - z reálné kupní smlouvy transakce upravující náklady s prodejem
  - nebo z aktivního trhu tržní ceny snížena o prodejní náklady.

Účetní hodnota peněžotvorné jednotky je vyšší než zpětně získatelná částka dojde ke snížení aktiv, ocenění se sníží a vykáže se jako náklad. Ztráta týkající se peněžotvorné jednotky se musí přiřadit tak, aby došlo ke snížení v pořadí:

- hodnoty goodwillu přiřazené peněžotvorné jednotce,
- ostatních aktiv v poměru hodnot účetních aktiv (nesmí se snížit pod hranici nejvyšší z hodnoty – čistá prodejní cena, hodnota z užívání a nula).

### **Zvýšení hodnoty aktiv se sníženou hodnotou**

---

<sup>18</sup> Náklady na prodej zahrnují právní náklady, poplatky a náklady na přemístění aktiva a nezahrnují náklady související ukončení či reorganizaci provozu.



Zvýší-li se zpětně získatelná částka nad účetní hodnotu daného aktiva, zvýší se hodnota aktiva na částku zpětně získatelnou, ale nesmí převýšit účetní hodnotu. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty se provádí výsledkově a upraví se o výši odpisů pro odražení skutečné účetní hodnoty nižší o zbytkovou hodnotu podobu zbývající životnosti.

Úprava snížení hodnoty u peněžotvorné jednotky nesmí být přesáhnout nižší ze zpětně získatelné hodnoty nebo účetní hodnoty (u které nebyla zachycena ztráta ze snížení hodnoty).

### **Jednotlivé pojmy**

Ztráta ze snížení hodnoty představuje účetní hodnotu vyšší než zpětně získatelnou částku aktiva / peněžotvorné jednotky.

Zpětně získatelná částka je vyjádřena vyšší z reálné hodnoty (nižší o náklady) a hodnoty z užívání.

Hodnota z užívání vyjadřuje současnou hodnotu budoucích peněžních toků vzniklé z užívání a vyřazení.

Čistá prodejní cena představuje částku získanou prodejem nižší o náklady na prodej.

### **Část 29 – Daň z příjmů**

Daň z příjmů dle IFRS zahrnuje všechny tuzemské a zahraniční daně počítané ze zdanitelných zisků, zahrnuje také například srážkové daně placené dceřinou společností, přidruženým podnikem nebo společným podnikem.

Společnost musí uznat současné a budoucí daňové důsledky transakcí a jiných událostí zachycených v účetní závěrce. Splatná daň představuje daň k úhradě, pokud jde o zdanitelný zisk běžného a minulého období. Odložená daň představuje daň splatnou případně nárokovanou v následujících obdobích.

### **Část 30 – Operace v cizích měnách**

Účetní jednotka stanoví funkční měnu, která představuje měnu základní působnosti společnosti.

Transakce v cizí měně představují transakce vyčíslené v cizí měně, nebo požadující vypořádání v cizí měně. Při vzniku transakce v cizí měně ji společnost vyčíslí ve zmíněné

funkční měně a využije kurz mezi funkční měnou a cizí měnou, který je aktuálně platný v den transakce.

Společnost musí na konci rozvahového období převést peněžní položky zaznamenané v cizí měně na závěrkový kurz, nepeněžní položky oceněné historickými cenami v cizí měně na měnový kurz k datu transakce a nepeněžní položky oceněné reálnou hodnotou v cizí měně na měnový kurz platný ke dni stanovení reálné hodnoty.

Kurzové rozdíly vzniklé z vypořádání u:

- peněžních položek se zahrnou do zisku / ztráty,
- nepeněžních položek dle jiné části IFRS požaduje jejich zisk / ztráta zaúčtuje všechny komponenty související s měnovým kurzem do vlastního kapitálu,
- nepeněžních položek účtované do výsledovky musí účetní jednotka uznat komponenty související s měnovými kurzy z tohoto zisku / ztráty taktéž do výsledovky.

### **35. Přijetí IFRS pro SME**

Tento oddíl se zabývá prvotním přijetím IFRS pro SME, kdy účetní jednotka v první účetní závěrce sestavené dle IFRS pro SME stanoví, že výslovné a bezvýhradné prohlášení o této shodě.

Účetní závěrka dle IFRS pro SME je pokud účetní jednotka:

- nezveřejnila účetní výkazy za předchozí období,
- zveřejnila nejprve předcházející účetní výkazy v souladu s národní účetní legislativou bez souladu s IFRS,
- zveřejnila poslední účetní závěrku v souladu s plnými IFRS.

Účetní jednotka musí zveřejnit kompletní finanční výkazy, včetně srovnatelných informací za předchozí období.

## 4 ZÁKLADNÍ SROVNÁNÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ (IAS/IFRS) S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU (ČÚP)

### 4.1 Rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚP

Rozdílnost ve způsobu vykazování je celá řada. V této části se však zaměřím na nejdůležitější rozdíly mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Česká účetní legislativa se orientuje především na daňové předpisy, neboť účetní výkazy sestavené dle ČÚP zohledňují dopad daňových zákonů vzniklých z účetních operací. Tento vliv může značně ovlivnit vypovídací hodnotu sestavených výkazů. České účetní předpisy jsou upraveny především zákonem o účetnictví, který obsahuje účetní postupy a požadavky na vedení účetnictví. Pro IFRS je charakteristický koncepční rámec, který ČÚP neobsahuje, a je zaměřen především na účetní výkazy. IFRS požaduje srozumitelné, relevantní, spolehlivé a srovnatelné účetní informace. Dle ČÚP jsou účetní jednotky povinné vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a trvalé účetní záznamy.[12]

Účetní závěrky sestavené dle ČÚP povolují dobrovolně sestavovat výkaz peněžních toků a výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. IFRS tyto výkazy požaduje i podrobnější přílohu k účetním výkazům. Oba přístupy požadují typu rozvahy, výsledovku a přílohu. Struktura rozvahy a výsledovky je v ČÚP předepsána oproti IFRS, kde tomu tak není a musí vždy obsahovat určité položky, například rozdílné členění dlouhodobých a krátkodobých aktiv a závazků.[12]

Základními rozdíly vykazování dle IFRS a ČÚP patří způsob oceňování (IFRS historické ceny s možností přecenění na reálnou hodnotu, v ČÚP se využívá pořizovací ceny zahrnující cenu pořízení a vedlejší náklady spojené s pořízením). IFRS neuznává mimořádné náklady oproti ČÚP. [12]

Zřizovací výdaje se dle ČÚP aktivují do rozvahy a mají být odepsány nanejvýš do 5 let, dle IFRS se účtují do nákladů, protože nesplňují definici aktiv. Mimořádné položky jsou v IFRS zakázány.

## 4.2 Hlavní rozdíly mezi IFRS pro SME

Standard pro malé a střední podniky vychází z podobných principů, ovšem v některých případech zjednodušených, jako plné IFRS. Zjednodušení bylo provedeno z důvodu snížení nákladů na zpracování účetní závěrky, jejich zjednodušení a zredukování alternativních způsobů účtování.

Zjednodušení oproti IFRS byla ve standardu pro SME zrušena možnost alternativního způsobu účtování především u investic do nemovitostí (oceňování reálnou hodnotou), pozemky, budovy a zařízení (se oceňují pořizovací cenou snižovanou o oprávký a opravné možnosti a nepovoluje přeceňování), nehmotná aktiva (se oceňují pořizovací cenou snižovanou o oprávký a opravné možnosti a nepovoluje přeceňování).[13]

Nejdůležitějšími oblastmi, kde dochází ke změně ve způsobu účtování:

- Nehmotná aktiva – výdaje na výzkum a vývoj se vykazují přímo v nákladech, ostatní nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností nelze aktivovat, nehmotná aktiva musí mít i omezenou dobu životnosti, v případě nespolehlivosti a nemožnosti stanovení se předpokládá 10 let a zbytková hodnota v nulové částce, výjimka existuje v případě závazku třetí strany na odkoupení aktiva nebo aktivního trhu.
- Goodwill – se odepisuje po dobu životnosti, případně při nespolehlivosti její určení 10 let, u goodwillu se provádí test na snížení hodnoty jen v případě signálu ukazující na jeho snížení.
- Výpůjční náklady – všechny výpůjční náklady musí být účtovány přímo do nákladů a není je možné je aktivovat.
- Státní dotace – všechny státní dotace musí být účtovány do výnosů při splnění kritérií, tj. ihned nebo v okamžiku splnění. V případě určení státních dotací na konkrétní aktiva není možné snížit hodnotu tohoto aktiva.[13]
- Leasing – u nájemce dle IFRS pro SME musí být uveden v majetku společnosti, oproti vykazování dle ČÚP, kde je promítnuta splátka přímo do nákladů, v současné hodnotě závazku a vykazovány odpisy z doby životnosti.

## II. PRAKTICKÁ ČÁST

## 5 ANALYTICKÁ ČÁST

### 5.1 Základní informace o společnosti XY, a. s.

#### 5.1.1 Historie společnosti

Společnost na výrobu ochranných oděvů z opryžovaného textilu vznikla v roce 1950. Od roku 1952 vystupuje společnost XY jako samostatný a nástupnický podnik tohoto závodu. Společnost XY postupně přesunula výrobu od výroby povrchově upravovaného pogumovaného materiálu až po nafukovací lehátka, čluny a lodě. Rozmach společnosti je zaznamenán především v 70. letech minulého století po zavedení technologie na výrobu polyuretanové pěny, o které se zajímaly především podniky z nábytkářského a automobilového průmyslu.

Společnost XY byla v roce 1991 transformována na akciovou společnost a v roce 1994 privatizována.

V roce 2006 vstoupili do společnosti XY, a. s. noví finanční investoři, mezi které patří Expedia, a. s., Genesis Equity Funds a Milestone Partners, a. s.

#### 5.1.2 Činnost společnosti

Mezi hlavní činnosti Společnosti XY, a. s. patří:

- zpracování polyuretanových pěn a výrobků z nich,
- výroba matrací a gumárenských směsí,
- povrchová úprava textilních a jiných materiálů gumárenskými a speciálními směsmi,
- výroba sportovních nafukovacích výrobků, lehátek, člunů a lodí,
- výroba části záchranných systémů,
- a výroba speciálních výrobků.

Významné výrobky společnosti zasahují do nábytkářského, automobilového a textilního průmyslu, využívají se i pro sport a volný čas a další sektory.

## 5.2 SWOT analýza

SWOT analýza představuje metodu, která pomáhá identifikovat silné (Strengths) a slabé (Weaknesses) stránky podniku a také jeho příležitosti (Opportunities) a hrozby (Threats). Všechny tyto faktory jsou spojeny se samotnou existencí firmy, ale i s jednotlivými podnikovými projekty, podnikatelskými záměry a politikou. SWOT analýza umožňuje souhrnně zhodnotit fungování podniku, pomáhá odhalit problémy a nalézt nové možnosti. Vzájemné působení silných a slabých stránek, příležitostí a hrozeb, které mohou být využity pro stanovení strategie a rozvoje společnosti. Tabulka uvedená níže znázorňuje základní matici SWOT analýzy společnosti XY, a. s.

Tabulka 1: SWOT analýza společnosti XY, a. s.

		Vliv faktorů na dosažení cílů společnosti	
		Pomocné	Škodlivé
Interní původ (vlastnosti podniku)	<b>SILNÉ STRÁNKY</b> Silné postavení na trhu Dobré jméno firmy Moderní vybavení Efektivní investice do výzkumu a vývoje Schopnost pronikat do nových segmentů	<b>SLABÉ STRÁNKY</b> Závislost na cizích zdrojích Komunikace se zaměstnanci	
	<b>PŘÍLEŽITOSTI</b> Rozšíření působnosti Vznik nových zákazníků Nové technologie Levnější materiál ze zahraničí	<b>HROZBY</b> Pokles spotřeby Insolventní zákazníci Konkurenční firmy v odvětví Zdražení vývozu produktu	
Externí původ (ovlivňující podnik zvenčí)			

Zdroj: [Vlastní zpracování]



### **Komentáře k jednotlivým faktorům SWOT analýzy**

Mezi silné stránky společnosti XY, a. s. se řadí především dlouhodobé a silné působení na trhu, prostřednictvím kterého si firma vybuodovala dobré jméno a dostala se do povědomí. Společnost modernizuje a vylepšuje výrobní zařízení a vybavení pro dosažení lepších výsledků a kvalitnějších produktů. Také vynakládá značné finanční prostředky do výzkumu a vývoje, který se odráží v nových technologických postupech, materiálech, produktů aj. a které umožňují pronikat do nových segmentů na trhu a tím společnost získává nové klienty.

Slabé stránky společnosti XY, a. s. zastupuje vyšší závislost firmy na cizích zdrojích, zejména ve formě velkého množství úvěrů, což může firmu ohrozit, když se dostane do nepříznivé finanční situace a nastane neschopnost splácet. Špatná komunikace se zaměstnanci může mít za následek ztracení odborných a výkonných pracovníků a tím i některých klientů.

K příležitostem společnosti patří rozšíření působnosti na trzích, kde společnost již působí a silným postavením na trhu může také expandovat na další zahraniční trhy, s využitím nových reklamních strategií může firma získat nové, dosud neoslovené klienty. Vznik nových technologií může urychlit či zlepšit výrobu a kvalitu produktů. K dalším příležitostem patří posilování kurzů EUR a USD, které zlevní nákup materiálu ze zahraničí a přináší úsporu nákladů na výrobu.

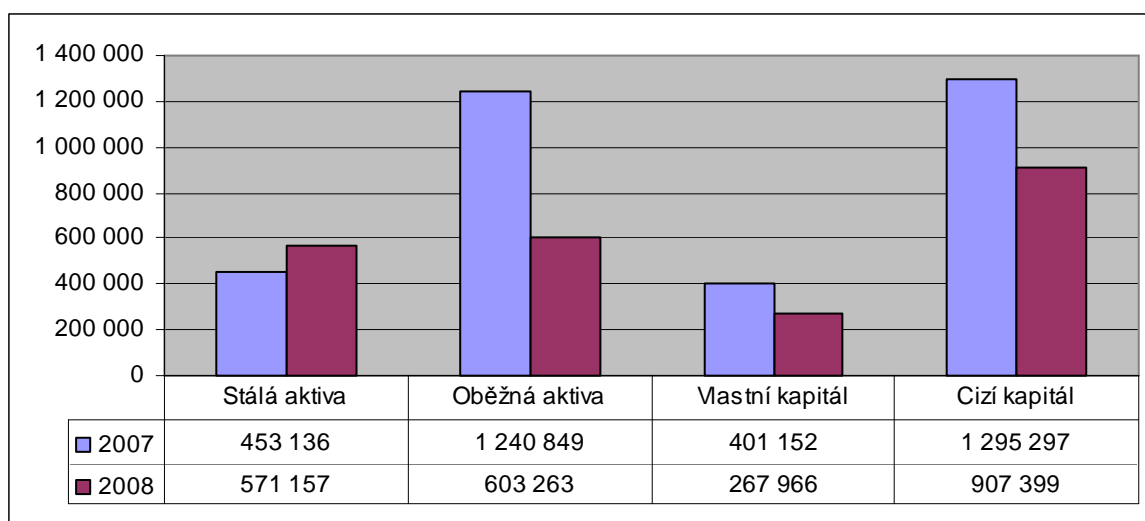
Hrozby pro společnost představuje zejména změna preference produktů spotřebitelů, a snížení výdajů zákazníků na produkty firmy. Ohrozit firmu můžou i insolventní klienti, kteří se dostali do nepříznivé finanční situace a mohou mít problémy dostat svým závazkům vůči společnosti XY, a. s. Vstup konkurenční firmy do odvětví, která bude mít agresivní politiku a vysoký růstový potenciál. Tento faktor může také negativně ovlivnit vývoj a fungování společnosti XY, a. s. Další hrozbou pro společnost je slábnoucí kurz EUR a USD ovlivňující vývoz produktů společnosti, který může snížit zisk firmy ze zahraničí.

## 5.3 Analýza účetní závěrky dle ČÚP

### 5.3.1 Analýza rozvahy

Nyní postupně analyzuji jednotlivé položky rozvahy společnosti XY, a. s. k 31. 12. 2008. Analýzu rozvahy jsem rozdělila pro lepší orientaci do více částí.

Graf 1: Vývoj vybraných položek aktiv a pasiv společnosti XY, a. s.



Zdroj: [Vlastní zpracování]

Celková aktiva a pasiva poklesly meziročně o 30 %. Změnila se skladba aktiv, neboť stálá aktiva vzrostla o 26 % a oběžná aktiva naopak klesla v roce 2008 na polovinu hodnoty 2007. Z grafického znázornění změn sledovaných veličin vyplývá, že společnost více svých prostředků investovala do stálých aktiv především do dlouhodobého hmotného majetku a to do staveb a samostatných movitých věcí. Oběžná aktiva zaznamenala prudký pokles způsobený snížením pohledávek společnosti.

Vlastní kapitál poklesl o 33 % z důvodu meziročního snížení hodnot oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků a dále pak záporného výsledku hospodaření minulých let. Cizí zdroje poklesly téměř o 30 % a to z důvodu splacení bankovních úvěrů.

Tabulka 2: Aktiva 1. část – dlouhodobý majetek (v tis. Kč)

Označení a	AKTIVA b	Řádek c	Běžné účetní období			Minulé úč. Období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>001</b>	<b>2 187 536</b>	<b>-1 005 695</b>	<b>1 181 841</b>	<b>1 699 169</b>
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>003</b>	<b>1 537 576</b>	<b>-966 419</b>	<b>571 157</b>	<b>453 136</b>
<b>B. I.</b>	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>004</b>	<b>77 174</b>	<b>-38 050</b>	<b>39 124</b>	<b>5 245</b>
B.I. 1.	Zřizovací výdaje	005	105	-46	59	80
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	9 873	-9 372	501	1 445
3.	Software	007	25 812	-24 879	933	634
4.	Ocenitelná práva	008	8 006	-2 293	5 713	1 691
5.	Goodwill	009	21 896	-1 460	20 436	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	245
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	11 482	0	11 482	1 150
<b>B. II.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>013</b>	<b>1 395 787</b>	<b>-928 369</b>	<b>467 418</b>	<b>350 436</b>
B.II.1.	Pozemky	014	27 986	0	27 986	22 671
2.	Stavby	015	542 968	-302 469	240 499	174 504
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	792 411	-625 900	166 511	117 049
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	90	0	90	90
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	30 608	0	30 608	22 662
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	1 724	0	1 724	13 460
<b>B. III.</b>	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	<b>023</b>	<b>64 615</b>	<b>0</b>	<b>64 615</b>	<b>97 455</b>
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	60 798	0	60 798	93 316
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	322
4.	Půjčky a úvěry - ovl a řídicí osoba, pod. vliv	027	3 817	0	3 817	3 817

Zdroj: [Vlastní zpracování]

**Rozvaha – dlouhodobý majetek**

Několikanásobný nárůst dlouhodobého nehmotného majetku společnosti XY, a. s. je způsoben především vzrůstem hodnoty goodwillu, ocenitelných práv a nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti XY, a. s. představují pozemky, stavby, samostatné movité věci, jiný hmotný majetek, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a poskytnuté zálohy na tento majetek. Společnost v roce 2008 nakoupila část pozemků způsobující nárůst z 22 671 tis. Kč v roce 2007 na 27 986 tis. Kč v roce 2008 a pořídila nové stavby, jejichž čistá hodnota vzrostla z 174 504 tis. Kč (rok 2007) na 240 499 tis. Kč v roce 2008.

Společnost také investovala do nákupu nových strojů (ovinovací, navlékácí a šicí), nosiče forem, řezačky pásů a automatické linky. Tyto investice ovlivnily celkový nárůst samostatných movitých věcí o 42 %.

Dlouhodobý finanční majetek zaznamenal pokles o 34 %, což bylo způsobeno poklesem podílu v ovládaných a řízených osobách. Tento pokles byl způsoben snížením jejich reálné hodnoty a prodejem.

Tabulka 3: Aktiva 2. část – oběžná aktiva (v tis. Kč)

Označení a	AKTIVA b	Řádek c	Běžné účetní období			Minulé úč. Období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva	031	642 539	-39 276	603 263	1 240 849
C. I.	Zásoby	032	224 921	-1 690	223 231	180 458
C. I.1.	Materiál	033	112 975	-1 279	111 696	103 013
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	36 757	0	36 757	31 796
3.	Výrobky	035	66 310	-411	65 899	42 250
5.	Zboží	037	7 938	0	7 938	1 922
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	941	0	941	1 477
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	11 032	0	11 032	354 176
C. II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	2 338	0	2 338	5 476
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	12	0	12	12
7.	Jiné pohledávky	046	8 240	0	8 240	348 182
8.	Odložená daňová pohledávka	047	442	0	442	506
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	347 982	-37 586	310 396	638 024
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	317 910	-28 708	289 202	461 813
6.	Stát - daňové pohledávky	054	11 651	0	11 651	20 144
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	4 512	0	4 512	1 983
8.	Dohadné účty aktivní	056	25	0	25	155
9.	Jiné pohledávky	057	13 884	-8 878	5 006	153 929
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	58 604	0	58 604	68 191
C. IV. 1	Peníze	059	937	0	937	1 121
2.	Účty v bankách	060	57 667	0	57 667	67 070
D. I.	Časové rozlišení	063	7 421	0	7 421	5 184
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	4 742	0	4 742	4 856
3.	Příjmy příštích období	066	2 679	0	2 679	328

Zdroj: [Vlastní zpracování]

### Rozvaha – oběžná aktiva

Zásoby společnosti XY, a. s. jsou tvořeny materiálem, nedokončenou výrobou a polotovary, výrobky, zbožím a poskytnutými zálohami na zboží. Zásoby vzrostly

meziročně o 24 %. Tento nárůst byl způsoben nárůstem především výrobků, dále také nárůstem zboží a materiálů.

Pohledávky mají největší podíl na poklesu celkových aktiv, jejich výše klesla o polovinu. Dlouhodobé pohledávky se extrémně snížily z 354 176 tis. Kč uvedené v roce 2007 na 11 032 tis. Kč z roku 2008. Tento pokles byl způsoben především poklesem položky jiné pohledávky a dále pak splacením dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů.

Krátkodobé pohledávky se snížily na polovinu své hodnoty z roku 2007, která dosahovala částky 638 024 tis. Kč, na hodnotu 310 396 tis. Kč v roce 2008. Snížení zapříčinilo snížení splacením nebo odepsáním pohledávek z obchodních vztahů a jiných pohledávek.

Společnost XY, a. s. neváže své finanční prostředky na bankovních účtech, ale více investuje. Hodnota krátkodobého finančního majetku poklesla meziročně o 14 %.

Tabulka 4: Pasiva 1. část – vlastní kapitál (v tis. Kč)

Označení a	PASIVA b	Řádek b	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM	067	1 181 84	1 699 169
A.	Vlastní kapitál	068	267 966	401 152
A. I.	Základní kapitál	069	155 709	155 709
A. I. 1.	Základní kapitál	070	155 709	155 709
A. II.	Kapitálové fondy	073	142 287	205 669
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075	242	242
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	142 045	205 427
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	078	3 366	742
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	2 780	742
2.	Statutární a ostatní fondy	080	586	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	-182 724	-1 718
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	37 129	0
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	083	-219 853	-1 718
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	149 328	40 750

Zdroj: [Vlastní zpracování]

### Pasiva – Vlastní zdroje

Základní kapitál tvoří 598 880 kmenových akcií v nominální hodnotě 260 Kč, celkový objem základního kapitálu představuje 155 708 800 Kč. Celkový pokles kapitálových fondů zapříčinil pokles oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků o 31%.

Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku tvoří zákonný rezervní fond. Nedělitelný fond vzrostl z hodnoty 742 tis. Kč z roku 2007 na částku 2 780 tis. Kč v roce 2008. Dále Statutární a ostatní fondy byly nově vytvořeny ve výši 586 tis. Kč v roce 2008.

Výsledek hospodaření minulých let zahrnuje nerozdělený zisk minulých let a neuhrazenou ztrátu minulých let. Společnost XY, a. s. v roce 2008 vykázala nerozdělený zisk minulých let ve výši 37 129 tis. Kč. Neuhrazená ztráta minulých let představovala - 219 853 tis. Kč z roku 2008, tato ztráta vzrostla oproti roku 2007 z hodnoty 40 750 tis. Kč.

Za účetní období roku 2008 společnost XY, a. s. vykázala výsledek hospodaření běžného účetního období v celkové částce 149,328 mil. Kč. Výsledek hospodaření tak vzrostl z původní hodnoty 40,75 mil. Kč roku 2007.

Tabulka 5: Pasiva 2. část – cizí zdroje (v tis. Kč)

Označení a	PASIVA b	Řádek c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
B.	Cizí zdroje	085	907 399	1 295 297
B. I.	Rezervy	086	85 228	34 865
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	40 000	20 000
3.	Rezerva na daň z příjmů	089	45 228	14 865
B. II.	Dlouhodobé závazky	091	69 506	0
B. II. 9.	Jiné závazky	100	34 221	0
10.	Odložený daňový závazek	101	35 285	0
B. III.	Krátkodobé závazky	102	443 638	489 920
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	309 629	347 438
5.	Závazky k zaměstnancům	107	66 024	93 996
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	10 943	10 221
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	2 432	5 086
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	3 693	610
10.	Dohadné účty pasivní	112	22 345	24 608
11.	Jiné závazky	113	28 572	7 961
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	309 027	770 512
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	0	353 943
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	309 027	416 569
C. I.	Časové rozlišení	118	6 476	2 720
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	6 344	2 585
2.	Výnosy příštích období	120	132	135

Zdroj: [Vlastní zpracování]

### **Pasiva – Cizí zdroje**

Společnost XY, a. s. v roce 2008 vytvořila rezervu ve výši 85 228 tis. Kč, tj. o 50 363 tis. Kč více než v předcházejícím roce 2007. Rezervy se skládaly z rezerv podle zvláštních právních předpisů, které vzrostly dvojnásobně z hodnot roku 2007 z 20 000 tis. Kč na 40 000 tis. Kč v roce 2008. Rezervy na daň z příjmů společnost XY, a. s. vytvořila vyšší o 30 353 tis. Kč, z hodnoty 14 865 tis. Kč roku 2007 tyto rezervy zvýšila na 45 228 tis. Kč.

Společnost XY, a. s. v roce 2008 nově vytvořila dlouhodobé závazky, které obsahovaly položku jiné závazky a odložené daňové závazky. Jiné závazky činily 34 221 tis. Kč a odložený daňový závazek 35 285 tis. Kč.

Krátkodobé závazky společnosti XY, a. s. zůstaly hodnoty v porovnání let 2007 a 2008 téměř nezměněny. Významněji poklesly jen hodnoty závazků z obchodních vztahů, které společnost XY, a. s. splatila, dále se zredukovaly závazky k zaměstnancům.

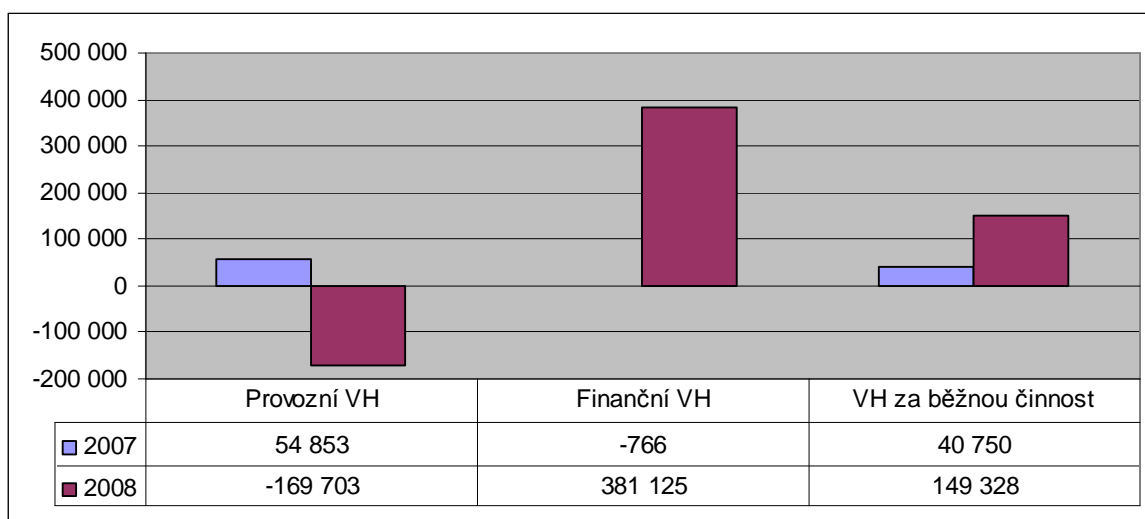
Položka bankovní úvěry a výpomoci zahrnuje dlouhodobé a krátkodobé bankovní úvěry a krátkodobé finanční výpomoci. Společnost XY, a. s. v roce 2008 splatila své dlouhodobé bankovní úvěry, proto hodnota této položky klesla z 353 943 tis. Kč roku 2007 na nulu roku 2008. Dále společnost XY, a. s. snížila své krátkodobé bankovní úvěry meziročně o 26 %.



### 5.3.2 Analýza výsledovky

Analýza rozvahy společnosti již byla provedena a nyní vypracuji analýzu výkazu zisku a ztráty společnosti XY, a. s. k 31. 12. 2008.

Graf 2: Vývoj souhrnných položek výkazu zisku a ztrát společnosti XY, a. s. (v tis. Kč)



*Zdroj: [Vlastní zpracování]*

Provozní výsledek hospodaření v roce 2008 dosahoval záporných hodnot, což bylo způsobeno především poklesem přidané hodnoty o téměř 36 % vzniklé z nižšího objemu prodeje zboží společnosti XY, a. s.

Finanční výsledek hospodaření se výrazně zvýšil prostřednictvím položky ostatní finanční výnosy, která významně vzrostla. V souvislosti s nárůstem položky ostatní finanční výnosy vzrostly i ostatní finanční náklady, ale v nižším procentuálním poměru.

Výsledek hospodaření za běžnou činnost vzrostl o 266 % prostřednictvím finančního výsledku hospodaření, který překryl ztrátu provozního výsledku hospodaření.

Tabulka 6: Výkaz zisku a ztráty z provozní činnosti (v tis. Kč)

Označení a	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY b	Řádek c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	235 641	913 403
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	228 204	861 272
+	Obchodní marže	03	7 437	52 131
II.	Výkony	04	1 780 959	1 798 911
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 758 855	1 810 191
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	7 139	-23 474
3.	Aktivace	07	14 965	12 194
B.	Výkonová spotřeba	08	1 384 458	1 221 183
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1 155 942	1 049 500
B. 2.	Služby	10	228 516	171 683
+	Přidaná hodnota	11	403 938	629 859
C.	Osobní náklady	12	473 470	467 622
C. 1.	Mzdové náklady	13	344 857	339 164
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	1 044	1 184
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	114 468	113 176
C. 4.	Sociální náklady	16	13 101	14 098
D.	Daně a poplatky	17	1 664	2 019
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	79 102	64 386
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	31 947	39 673
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	2 337	4 785
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21	29 610	34 888
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	30 940	34 317
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	155	1 126
F. 2	Prodaný materiál	24	30 785	33 191
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	28 220	24 574
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	26 682	1 832
H.	Ostatní provozní náklady	27	18 874	23 593
*	Provozní výsledek hospodaření	30	-169 703	54 853

Zdroj: [Vlastní zpracování]

**Provozní výsledek hospodaření**

Společnost XY, a. s. v roce 2008 vykázala tržby za prodej zboží v hodnotě 235 641 tis. Kč, tj. o 677 762 tis. Kč méně než v předchozím roce. V souvislosti s prodejem nakoupeného zboží společnost XY, a. s. vynaložila položkou náklady vynaložené na prodej zboží hodnotu ve výši 228 204 tis. Kč, tj. o 633 068 tis. Kč méně než v roce 2007. Pokles tržeb za prodej

zboží společnosti o 74,2 % je podmíněn i poklesem nákladů vynaložené na prodej zboží o 73,5 %. V důsledku toho se snížila i obchodní marže o 85,7 %.

Položka výkony se skládá z položek tržby za prodej vlastních výrobků, změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tržby z prodeje vlastních výrobků představují prodej výrobků patřící mezi hlavní předmět činnosti společnosti XY, a. s., dosahují výše 1 780 959 tis. Kč a oproti roku 2007 se jejich hodnota téměř nezměnila. Tržby z prodeje vlastních výrobků představují tak většinový profit společnosti. Položka změna stavu zásob vlastní činností vykazuje přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, v roce 2008 dosahuje přírůstky ve výši 7 139 tis. Kč, oproti úbytku 23 474 tis. Kč roku 2007.

Výkonová spotřeba společnosti XY, a. s. zaznamenala nárůst 13,3 % na kterém má podíl spotřeba materiálu a energií a služby.

Spotřeba materiálu a energie je vykázána v hodnotě 1 384 458 tis. Kč a představuje přímý materiál na výrobu, spotřebované pohonné hmoty, vodu, plyn, elektřinu, základní materiál, kancelářské potřeby, opravy dlouhodobého hmotného majetku a jednorázové odpisy dlouhodobého majetku s pořizovací cenou pod 1 000 Kč.

Služby byly v roce 2008 vykázány ve výši 228 516 tis. Kč a obsahovaly náklady vynaložené na spolupráce, poradenské služby, nájemné, telefonní hovory, internetové služby, cestovné pro zaměstnance, reprezentaci, školení zaměstnanců, leasing a jednorázový odpis dlouhodobého nehmotného majetku s hodnotou nižší než 1 000 Kč.

Osobní náklady se téměř nezměnily. Osobní náklady tvoří mzdové náklady ve výši 344 857 tis. Kč, které vzrostly o necelá 2 %, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ve výši 114 468 tis. Kč, sociální náklady, mezi které patří příspěvky na stravenky, ve výši 13 101 tis. Kč klesly o 7 %. Odměny statutárním orgánům byly v roce 2008 vyplaceny ve výši 1 044 tis. Kč, tj. o téměř 12 % méně než v roce předchozím.

Položka daně a poplatky zahrnující daně z nemovitosti, silniční daň, dálniční známky, kolky a ostatní poplatky. Položka daně a poplatky dosahuje ve společnosti XY, a. s. hodnoty 1 664 tis. Kč.

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku dosahují hodnoty 79 102 tis. Kč, tj. o téměř 23 % více než v roce předchozím. Růst je způsoben pořízením majetku.

Společnost XY, a. s. eviduje tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu ve výši 31 947 tis. Kč, tj. pokles téměř o 20 % oproti roku 2007. Úbytek zaznamenaly především z tržby z prodeje materiálu o 15 % a tržby z prodeje dlouhodobého majetku se snížily o 50 %, v absolutní výši roku 2007 z 4 785 tis. Kč na 2337 tis. Kč roku 2008.

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku činila 155 tis. Kč v roce 2008 a prodaného materiálu naopak 30 785 tis. Kč.

Položka změna stavu rezerv a opravných položek vytvořila společnost XY, a. s. v roce 2008 ve výši 28 220 tis. Kč.

Ostatní provozní výnosy představovaly například poskytnuté dotace a byly vytvořeny ve výši 26 682 tis. Kč, oproti roku 2007 vzrostly z působilé hodnoty 1 126 tis. Kč.

Položka ostatní provozní náklady zahrnuje například náklady na pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, havarijní pojištění a pojištění majetku, pokuty a penále, dary, manka a škody, jejich výše dosahuje v roce 2008 hodnoty 18 874 tis. Kč.

Tabulka 7: Výkaz zisku a ztráty z finanční a mimořádné činnosti (v tis. Kč)

Označení a	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY b	Řádek c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	Minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	56 291	10 796
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	65 547	3 660
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0
X.	Výnosové úroky	42	1 636	817
N.	Nákladové úroky	43	26 818	42 978
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	581 751	94 450
O.	Ostatní finanční náklady	45	166 188	60 191
*	Finanční výsledek hospodaření	48	381 125	-766
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	62 094	13 337
Q. 1.	- splatná	50	62 030	12 597
Q. 2.	- odložená	51	64	740
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	149 328	40 750
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	149 328	40 750
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	211 422	54 087

Zdroj: [Vlastní zpracování]

### **Finanční výsledek hospodaření**

Výnosové úroky zaštiťují především přijaté úroky z vkladů na bankovních účtech a společnost XY, a. s. je vykázala ve výši 1 636 tis. Kč.

Položka nákladové úroky obsahuje úroky placené bankám nebo jiným věřitelům poskytující úroč

Ostatní finanční výnosy tvoří kurzové zisky, dále případně také přeplatky vystavených a přijatých faktur a jejich kurzových zisků z účetních operací. Hodnota položky dosahuje v roce 2008 částky 581 751 tis. Kč, tj. mnohonásobně více než v roce 2007 (94 450 tis. Kč).

Ostatní finanční náklady obsahuje zaplacené částky za bankovní poplatky a kurzové ztráty, dosahuje hodnoty 166 188 tis. Kč. Tato položka se vzrostla z 60 191 tis. Kč roku 2007.

Splatná daň z příjmů za běžnou činnost dosahovala v roce 2008 hodnoty 62 030 tis. Kč, oproti předchozímu roku vzrostla z 12 597 tis. Kč roku 2007. Odložená daň z příjmů za běžnou činnost představovala 64 tis. Kč.

## **6 PROJEKT TRANSFORMACE NA MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ**

Po představení společnosti, SWOT analýze a provedení analýze účetních výkazů společnosti se nyní budu věnovat převodu účetních výkazů společnosti XY, a. s., které byly sestaveny dle ČÚP a to na účetní výkazy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

### **6.1 Vhodnost aplikace IFRS pro malé a střední podniky**

Aplikace IFRS pro SME je vhodná především pro společnosti působící na mezinárodním prostoru a vyžadující srovnatelnost účetních závěrek.

Uplatnění IFRS pro SME je vhodné především u společností mající dceřiné společnosti v jiných členských státech, společnosti usilující o mezinárodní financování, společností plánující registraci anebo registrované na neregulovaných trzích.

U společností mající pouze lokální charakter a nepotřebující mezinárodně srovnatelné účetní závěrky mohou užítky plynoucí z aplikace IFRS pro SME převýšit právě náklady na jejich zavedení. Navíc někteří uživatelé jsou navyklí na národní účetní pravidla a výkazy a dávají jim přednost před mezinárodními účetními standardy.

Využití IFRS pro SME může být výhodné pro společnost z důvodu možnosti získání potencionálních užitek ve formě rozšíření zahraničních operací, příliv zahraničních investorů, zvýšení mezinárodního růstu společnosti a snížení nákladů na kapitál.

Prvotní aplikaci IFRS pro SME, která se týká společnosti XY, a. s., se zabývá část 35 standardu, kde jsou určeny pravidla, které musí účetní jednotka dodržovat. Účetní jednotka musí sestavit účetní závěrku v jeho souladu a musí podat prohlášení o shodě s IFRS pro SME.

### **6.2 Analýza rozdílů mezi ČÚP a IFRS pro malé a střední podniky vztahující se k hlavní činnosti společnosti XY, a. s.**

Analýza účetní závěrky, která byla sestavená podle ČÚP nyní určím rozdíly, které souvisí z odlišnosti pravidel účtování dle ČÚP a IFRS pro SME u společnosti XY, a. s.

### 6.2.1 Kurzové zisky a ztráty

U společnosti XY, a. s. kurzové zisky představují 581 751 tis. Kč a kurzové ztráty 166 188 tis. Kč. V ČÚP jsou účtovány jako ostatní finanční výnosy a ostatní finanční náklady.

Dle IFRS pro SME jsou upraveny částí 30 – Operace v cizích měnách a musí se tyto položky vykázat v operativních nákladech, proto se provede reklasifikace ve výkazu o úplném výsledku do operativních nákladů. Sníží se položka finanční výnosy (o -581 751 tis. Kč) a finanční náklady (o 166 188 tis. Kč) a vzroste položka výkonová spotřeba o rozdíl kurzových zisků a ztrát (tj. o 415 563 tis. Kč).

### 6.2.2 Splatná daň

Společnost XY, a. s. má závazek z daně z příjmů ve výši 2 432 tis. Kč.

Podle ČÚP jsou závazky daně z příjmů vykazovány v rozvaze jako závazky vůči státu a to položkou stát – daňová závazky a dotace. Závazek daně z příjmů se ovšem dle IFRS pro SME, upraveny částí 29 – Daň z příjmů a účtují, vykazuje v rozvaze zvlášť, proto je nutné provést úpravy v rozvaze a to odúčtováním položky 2 432 tis. Kč ze závazků vůči státu a dle IFRS zaúčtovat jako splatnou daň ve stejné výši.

### 6.2.3 Sociální fond

Příděl do sociálního fondu v roce 2007 činil 1 583 tis. Kč a v roce 2008 představoval 997 tis. Kč.

IFRS pro SME tuto položku neuznává, proto se úpravy týkají rozvahy a výsledovky, kdy se v rozvaze se odúčtuje položka nerozděleného zisku minulých let v hodnotě 1583 tis. Kč a dále jiné závazky (o 586 tis. Kč, tj. rozdíl přídělů do sociálního fondu za poslední dva roky, tj.  $1583 - 997 = 586$ ). Ve výsledovce se vykáže jako sociální náklady ve výši 997 tis. Kč snižující tuto položku.

### 6.2.4 Leasing - nájemce

Společnost má uzavřeno šest leasingových smluv na firemní automobily a stroje. ČÚP má odlišný pohled na finanční leasing od IFRS pro SME, kde jsou upraveny části 20 - Leasing. Podle ČÚP se leasing aktivuje do nákladů, dle IFRS pro SME je v majetku společnosti.



## Úpravy

Úpravy jsem provedla souhrnně za všechny leasingy společnosti.

Do výkazu dle IFRS pro SME jsou zahrnuty tyto hodnoty a položky:

- Aktiva – Samostatné movité věci v hodnotě 8 765 tis. Kč, v celkové současné hodnotě 14 321 tis. Kč snížené o oprávkky.
- Závazky, kde se promítne částka 5 548 tis. Kč rozdělená na:
  - Krátkodobé závazky z finančního leasingu v částce 2 803 tis. Kč.
  - Dlouhodobé závazky z finančního leasingu ve výši 2 745 tis. Kč.
- Náklady – odpisy za rok 2008 v hodnotě 2 816 tis. Kč.
- Náklady – úroky zaplacené za rok 2008 ve výši 139 tis. Kč.
- Vlastní kapitál se zvýší o hodnotu 2 836 tis Kč představující efekt minulých období, zaplacené splátky v předchozích letech, odpisy, úrok a odložena daň.

### Odložená daň

Ještě je třeba nezapomenout na odloženou daň. Tvoří odložený daňový závazek ve výši 1 753 tis. Kč (tj. 20 % ze zůstatkové ceny majetku 8 765 tis. Kč).

Dle IFRS pro SME se vykáže jako odložený daňový závazek ve výkazu o finanční pozici a jako náklad ve výkazu o úplném výsledku položkou daně ze zisku.

### 6.2.5 Drobný majetek účtovaný přímo do nákladů

Majetek do 1 000 Kč představuje v nákladech na účtu 5. skupiny tvoří 13 456 tis. Kč, který je aktivován do majetku s odpisem 2 roky.

V ČÚP je účtován přímo do nákladů, dle IFRS pro SME (je upraven částí 17 – Pozemky, budovy a zařízení) tomu tak není a musí být odúčtován z nákladů v plné výši (tj. 13456 tis. Kč) a odepíše se za daný rok ve výši 6 728 tis. Kč. V rozvaze se navýší položka dlouhodobých aktiv ve výši 6 728 tis. Kč.

### Odložená daň

Ve výši 1 346 tis. Kč (tj. 20 % z 6 728 tis. Kč) se vykáže jako Odložený daňový závazek.

### 6.2.6 Zřizovací výdaje

Zřizovací výdaje společnosti XY, a. s. představovaly 59 tis. Kč. Dle ČÚP jsou zřizovací výdaje jsou aktivovány v rozvaze. Tato částka musí být dle IFRS pro SME reklasifikována.

V souvislosti s vykazováním dle IFRS pro SME se zřizovací výdaje oddatují z rozvahy a dále se upraví hodnota nákladů.

### 6.2.7 Goodwill

Rozdílný způsob vykazování nastává i u položky goodwill. Dle ČÚP se odepisuje 15 let a dle IFRS pro SME 10 let a jsou upravené částí 19 – Podnikové kombinace a goodwill. Brutto hodnota goodwillu činí 21 896 tis a odpis dle ČÚP 1 460 tis. Kč.

Odpis dle IFRS pro SME činí 2 190 tis. Kč (výpočet odpisu:  $21\,896 / 10 = 2\,190$ ). Rozdíl odpisu dle IFRS pro SME a ČÚP činí -730 tis. Kč (tj. 1 460 tis. Kč snížený o 2 190 tis. Kč).

Podle IFRS pro SME se v rozvaze vykáže položka nehmotná aktiva (-730 tis. Kč) a ve výsledovce v položce odpis hmotných a nehmotných aktiv (-730 tis. Kč).

### Odložená daň

Odpis Goodwill má vliv také na odloženou daň ve výši 20 % z odpisu (tj.  $0,2 * 730 = 146$ ). A vykáže se ve výši 146 tis. Kč v rozvaze jako položka odložená daňová pohledávka a ve výsledovce jako daň ze zisku.

### 6.2.8 Aktivace a změna stavu zásob

V ČÚP představuje aktivace a změna stavu zásob výnosy. Společnost XY, a. s. vykazovala za rok 2008 ve výsledovce aktivace 14 965 tis. Kč a změna stavu zásob vlastní činností 7 139 tis. Kč, tj. celkem 22 104 tis. Kč.

Dle IFRS pro SME se aktivace a změna stavu zásob nevykazuje ve výnosech, ale v nákladech. Proto se provede reklasifikace pouze ve výsledovce dle IFRS pro SME položka výnosy se sníží (o -22 104 tis Kč) a vzroste výkonová spotřeba (o ve výši 22 104 tis. Kč).

### 6.2.9 Rezervy

Rezervy na generální opravy se vykazují ve výši 40 000 tis. Kč. Představují rezervy na opravy hmotného majetku. Dle IFRS pro SME (část 21- Rezervy a podmíněné závazky) nesplňuje rezerva na opravu dlouhodobého majetku tři podmínky (současný závazek je výsledkem minulé události, částka závazku je spolehlivě odhadnutelná a je pravděpodobné, že dojde v budoucnu k odtoku peněžních prostředků přinášející ekonomický prospěch) pro vykazování jako rezervy, a proto musí být zrušena.

Dle IFRS pro SME se musí rozvaha dle ČÚP upravit o položku rezervy krátkodobé o 40 000 tis. Kč a ve výsledovce o ostatní náklady ve stejné výši.

### Odložená daň

Odložená daňová pohledávka představuje 20 % ze 40 000 tis. Kč (tj. 8 000 tis. Kč) a dle IFRS pro SME se upraví v rozvaze jako odložený daňová pohledávka a ve výsledovce jako daň ze zisku.

### 6.2.10 Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky jsou splatné za tři roky v hodnotě 34 221 tis. Kč a s úrokovou mírou 1,86 %.

Dle IFRS pro SME musí být dlouhodobé závazky vykazovány v současné hodnotě.

$$PV = FV * 1 / (1+i)^n$$

$$PV = 34\,221\,000 * 1 / (1 + 0,0186)^3 = 32\,380\,000 \text{ Kč}$$

Vzniklý rozdíl různým vykazováním dle IFRS pro SME a ČÚP ve výši 1 841 tis. Kč upraví ve výsledovce do finančních výnosů a v rozvaze v závazcích.

### 6.2.11 Zásoby

Zásoby dle ČÚP jsou vykazovány ve výši 223 231 tis. Kč.

Dle IFRS pro SME (část 13 – Zásoby) je nutné zjistit čistou realizovatelnou hodnotu zásob, která je ve výši 98 % z celkové hodnoty zásob.

Tvorba opravné položky k zásobám ve výši 2 % z 223 231 tis. Kč představují 4 465 tis. Kč. Dle IFRS pro SME se sníží v rozvaze zásoby ve výši opravné položky 4 465 tis. Kč a vzroste v nákladech výkonová spotřeba ve stejné výši.

### **Odložená daň**

Odložená daň se tvoří 20 % z opravné položky 4 465 tis. Kč a vykáže se dle IFRS pro SME jako odložená daňová pohledávka v rozvaze a ve výsledovce jako daň z příjmů.

### **6.2.12 Reklasifikace z důvodu jiné struktury výkazu**

Struktura účetních výkazů sestavených dle ČÚP a IFRS pro SME je odlišná. Podle vykazání dle IFRS pro SME některé položky se reklasifikují do odlišných charakterových částí, např. z dlouhodobého a krátkodobého hlediska.

Časové rozlišení aktivní je v IFRS pro SME součástí obchodních a jiných pohledávek IFRS pro SME. Naopak časové rozlišení pasivní je součástí obchodních a jiných závazků.

Bankovní úvěry a výpomoci jsou v ČÚP vykazovány souhrnně, IFRS pro SME dlouhodobé bankovní úvěry převádí do dlouhodobých a ostatní ponechává v krátkodobém hledisku.

### **6.2.13 Ostatní**

Nutné změny k převodu účetní závěrky společnosti XY, a. s. jsou uvedeny výše. Další odlišnosti ve vykazovaných údajích jsou nevýznamné nebo o nich společnost XY, a. s. neúčtuje.

## **6.3 Převodový můstek**

Nyní se zaměřím na převod účetních výkazů na vykazování dle IFRS pro SME. Všechny změny vykázané v předchozí podkapitole (6.2) budou nyní aplikovány. Převodový můstek je nepostradatelnou součástí převodu a obsahuje veškeré změny vzniklé z převodu českých účetních výkazů na výkazy sestavené dle IFRS pro SME.

### 6.3.1 Rozvaha – převodový můstek

Převodový můstek znázorňuje změny ve vykazování dle IFRS pro SME. K jednotlivým položkám vykazovaných dle ČÚP jsou přiřazeny nové položky k vykazování dle IFRS pro SME.

Tabulka 8: Převodový můstek rozvahy – dlouhodobý majetek (v tis. Kč)

	České výkazy	CZK v tis.	IFRS bez úprav
	<b>AKTIVA CELKEM</b>		
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	Dlouhodobé pohledávky
B.	Dlouhodobý majetek		
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	59	není v IFRS
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	501	Nehmotná aktiva
3.	Software	933	Nehmotná aktiva
4.	Ocenitelná práva	5 713	Nehmotná aktiva
5.	Goodwill	20 436	Nehmotná aktiva
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek		Nehmotná aktiva
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11 482	Nehmotná aktiva
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek		Nehmotná aktiva
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek		
B.II.1.	Pozemky	27 986	Pozemky, budovy, zařízení
2.	Stavby	240 499	Pozemky, budovy, zařízení
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	166 511	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	90	Pozemky, budovy, zařízení
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	30 608	Pozemky, budovy, zařízení
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	1 724	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	60 798	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	3 817	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

Zdroj: [Vlastní zpracování],[14]

### Rozvaha – dlouhodobý majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek (kromě zřizovacích výdajů) je převáděn dle IFRS pro SME do nehmotných aktiv. Zřizovací výdaje nejsou ve výkazech IFRS pro SME zařazeny, neboť je standard neuznává. Dlouhodobý hmotný majetek se klasifikuje v IFRS pro SME jako pozemky, budovy a zařízení a dlouhodobý finanční majetek jako finanční investice.

Tabulka 9: Převodový můstek rozvahy – oběžný majetek (v tis. Kč)

	České výkazy	CZK v tis.	IFRS bez úprav
C.III.	Krátkodobé pohledávky		
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	289 202	Obchodní a jiné pohledávky
2.	Pohledávky - ovládající a řídící 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	11 651	Obchodní a jiné pohledávky
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	4 512	Obchodní a jiné pohledávky
8.	Dohadné účty aktivní	25	Obchodní a jiné pohledávky
9.	Jiné pohledávky	5 006	Obchodní a jiné pohledávky
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek		
C.IV.1.	Peníze	937	Peníze
2.	Účty v bankách	57 667	Peníze
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly		Peníze
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek		Deriváty
D.I.	Časové rozlišení		
D.I. 1.	Náklady příštích období	4 742	Obchodní a jiné pohledávky
2.	Komplexní náklady příštích období		Obchodní a jiné pohledávky
3.	Příjmy příštích období	2 679	Obchodní a jiné pohledávky

Zdroj: [Vlastní zpracování],[14]

### Rozvaha – oběžný majetek

Zásoby jako celek jsou klasifikovány bezezměny jako zásoby. Všechny položky dlouhodobých pohledávek jsou taktéž jako celek klasifikovány stejně, kromě odložené daňové pohledávky, která se vykáže samostatně. Krátkodobé pohledávky představují dle vykazování podle IFRS pro SME položku obchodní a jiné pohledávky. Veškerý krátkodobý finanční majetek se vykáže dle IFRS pro SME jako položka peníze, kromě pořizovaného krátkodobého finančního majetku, který dle IFRS pro SME představuje deriváty.

Časové rozlišení je v IFRS pro SME součástí obchodních a jiných pohledávek IFRS pro SME.

Tabulka 10: Převodový můstek rozvahy – vlastní kapitál (v tis. Kč)

	České výkazy	CZK v tis.	IFRS bez úprav
	PASIVA CELKEM		
A.	Vlastní kapitál		
A.I.	Základní kapitál		
A.I. 1.	Základní kapitál	155 709	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	242	Nerozdělené zisky
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	142 045	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	2 780	Nerozdělené zisky
2.	Statutární a ostatní fondy	586	Nerozdělené zisky
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let		
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	37 129	Nerozdělené zisky
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	-219 853	Nerozdělené zisky
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	149 328	Nerozdělené zisky

*Zdroj: [Vlastní zpracování],[14]*

### **Rozvaha – vlastní zdroje**

Základní kapitál je dle IFRS pro SME a ČÚP neměnný. Jako nerozdělené zisky se v IFRS pro SME vykáží položky zaúčtované dle ČÚP jako kapitálové fondy, rezervní fondy a výsledky hospodaření minulých let.

### **Rozvaha – cizí zdroje**

Rezervy dle IFRS pro SME jsou klasifikovány jako krátkodobé rezervy. Dlouhodobé závazky se dle IFRS pro SME převedou na dlouhodobé obchodní a jiné závazky, kromě položky odložený daňový závazek, který je dle standardu vykazován jako samostatná položka. Krátkodobé závazky se převedou na obchodní a jiné závazky, jejichž součástí je i časové rozlišení vykazované jen v ČÚP. Krátkodobé úvěry a výpomoci jsou evidovány dle standardu jako krátkodobé půjčky a dlouhodobé bankovní úvěry jako bankovní úvěry.



Tabulka 11: Převodový můstek rozvahy – vlastní kapitál (v tis. Kč)

	České výkazy	CZK v tis.	IFRS bez úprav
B.	Cizí zdroje		
B.I.	Rezervy		
B.I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	40 000	Rezervy krátkodobé
2.	Rezervy na důchody a podobné závazky		Rezervy krátkodobé
3.	Rezerva na daň z příjmu	45 228	Rezervy krátkodobé
4.	Ostatní rezervy		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	34 221	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky
10.	Odložený daňový závazek	35 285	Odložený daňový závazek
B.III.	Krátkodobé závazky		
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	309 629	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	66 024	Obchodní a jiné závazky
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	10 943	Obchodní a jiné závazky
7.	Stát - daňové závazky a dotace	2 432	Obchodní a jiné závazky
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	3 693	Obchodní a jiné závazky
9.	Vydané dluhopisy		Obchodní a jiné závazky
10.	Dohadné účty pasivní	22 345	Obchodní a jiné závazky
11.	Jiné závazky	28 572	Obchodní a jiné závazky
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci		
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé		Bankovní úvěr
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	309 027	Krátkodobé půjčky
3.	Krátkodobé finanční výpomoci		Krátkodobé půjčky
C.I.	Časové rozlišení		
C.I. 1.	Výdaje příštích období	6 344	Obchodní a jiné závazky
2.	Výnosy příštích období	132	Obchodní a jiné závazky

Zdroj: [Vlastní zpracování],[14]

### 6.3.2 Rozvaha – transformace

S využitím převodového můstku se aplikují změny z kapitoly 6.2 a provedou se úpravy nutné k finálnímu vyhotovení výkazu o finanční pozici.

Tabulka 12: Úpravy ve výkazu o finanční pozici – aktiva (v tis. Kč)

	IFRS bez úprav	Leasing	Drobný majetek úctovaný přímo do nákladů	Zásoby - čistá realizovatelná hodnota	Ostatní - odpis Goodwill	Ostatní - rezervy	IFRS finální
<b>AKTIVA</b>							
<b>Krátkodobá aktiva</b>							
Peníze	58 604						58 604
Deriváty	0						0
Obchodní a jiné pohledávky	317 817						317 817
Zásoby	223 231			-4 465			218 766
<b>Dlouhodobá aktiva</b>							
Finanční investice	64 615						64 615
Pozemky, budovy, zařízení	467 418	8 765	6 728				482 911
Investice do nemovitostí							0
Nehmotná aktiva	39 065				-730		38 335
Odložená daňová pohledávka	442			893	146	8 000	9 481
Dlouhodobé pohledávky	10 590						10 590

Zdroj: [Vlastní zpracování],[14]

Mezi úpravy, které se promítnou do účetních výkazů dle IFRS pro SME se řadí především leasing, který se musí dle standardu vykazovat v majetku společnosti (změna oproti ČÚP). Dále byl aktivován drobný dlouhodobý majetek. Zásoby dle IFRS pro SME se snížily z důvodu nižší čisté realizovatelné hodnoty, což ovlivnilo i vznik odložené daňové pohledávky. Odpis goodwillu představoval dle IFRS pro SME nižší hodnotu a proto se snížil a bylo nutné účtovat i o odložené daňové pohledávce.

Tabulka 13: Úpravy ve výkazu o finanční pozici – pasiva (v tis. Kč)

	IFRS bez úprav	Leasing	Drobný majetek účtovaný přímo do nákladů	Splatná daň	Sociální fond	Zřizovac í výdaje	Rezervy	Dlouhod obé závazky	IFRS finální
<b>ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL</b>									
<b>Krátkodobé závazky</b>									
Krátkodobé půjčky	309 027								309 027
Obchodní a jiné závazky	450 114			-2 432	586				448 268
Splatná daň				2 432					2 432
Rezervy krátkodobé	85 228						-40 000		45 228
Krátkodobá část závazků ze zam. požitků									0
Krátkodobá část závazků z fin. leasingu		2 803							2 803
<b>Dlouhodobé závazky</b>									
Bankovní úvěr									0
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	34 221							-1 841	32 380
Odložený daňový závazek	35 285	1 753	1 346						38 384
Rezervy dlouhodobé									0
Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům									0
Závazky z finančního leasingu		2 745							2 745
<b>Závazky celkem</b>									
<b>Vlastní kapitál</b>									
Základní kapitál	155 709								155 709
Nerozdělené zisky	112 257	2 836			-1 583	-59			113 451

Zdroj: [Vlastní zpracování],[14]

Závazky vykazované dle IFRS pro SME nejvíce ovlivnil leasing. Odloženou daň ovlivnil drobný dlouhodobý majetek a leasing. V závazcích se také reklasifikovala splatná daň do samostatné položky. Zřizovací výdaje byly odúčtovány. Rezervy byly sníženy z důvodu

nesplnění podmínek. Sociální fond ovlivnil obchodní a jiné závazky a snížil nerozdělené zisky.

### 6.3.3 Výsledovka – převodový můstek

Převodový můstek u výsledovky znázorňuje změny ve vykazování dle IFRS pro SME. Jednotlivé položky vykázané dle ČÚP jsou nahrazeny odlišnými položkami pro následné upravení a sestavení výkazu dle IFRS pro SME.

Tabulka 14: Převodový můstek výsledovky – 1. část (v tis. Kč)

České výkazy	CZK v tis.	IFRS bez úprav
I. Tržby za prodej zboží	235 641	Výnosy
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	-228 204	Výkonová spotřeba
+ Obchodní marže		
II. Výkony		
II. 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	1 758 855	Výnosy
2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	7 139	Výkonová spotřeba
3. Aktivace	14 965	Výkonová spotřeba
B. Výkonová spotřeba		
B. 1. Spotřeba materiálu a energie	-1 155 942	Výkonová spotřeba
B. 2. Služby	-228 516	Výkonová spotřeba
+ Přidaná hodnota		
C. Osobní náklady		
C. 1. Mzdové náklady	-344 857	Mzdy a zaměstnanecké požitky
C. 2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	-1 044	Mzdy a zaměstnanecké požitky
C. 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-114 468	Mzdy a zaměstnanecké požitky
C. 4. Sociální náklady	-13 101	Mzdy a zaměstnanecké požitky
D. Daně a poplatky	-1 664	Ostatní náklady
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-79 102	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu		
III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 337	Ostatní výnosy
2. Tržby z prodeje materiálu	29 610	Ostatní výnosy
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu		
F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	-155	Ostatní výnosy
2. Prodaný materiál	-30 785	Ostatní výnosy
G. Zvýšení (+) / snížení (-) rezerv a opravných položek v provozní oblasti	-28 220	Ostatní náklady
IV. Ostatní provozní výnosy	26 682	Ostatní výnosy
H. Ostatní provozní náklady	-18 874	Ostatní náklady
V. Převod provozních výnosů		Ostatní výnosy
I. Převod provozních nákladů		Ostatní náklady
* Provozní výsledek hospodaření		
Provozní výsledek hospodaření		

Zdroj: [Vlastní zpracování],[14]

V části zabývající se provozním výsledkem se dle IFRS pro SME výnosy vykazují pouze dvěma položkami výnosy (obsahující tržby za zboží a za vlastní výrobky a služby) a ostatními výnosy (obsahující ostatní výnosy dle ČÚP). Dle IFRS pro SME se jako výkonová spotřeba obsahuje následující položky dle ČÚP výkonovou spotřebu, změnu stavu zásob a aktivaci a dále také náklady na prodané zboží. Mezi další typ nákladů se řadí položka dle IFRS pro SME mzdy a zaměstnanecké požitky obsahující veškeré osobní náklady, kromě daní a poplatků (dle IFRS pro SME se vykazují jako ostatní náklady) a odpisy dlouhodobého majetku (dle IFRS pro SME se kvantifikují také jako odpisy hmotných a nehmotných aktiv). Ostatní výnosy a náklady se řadí do těchto příslušných položek.

Tabulka 15: Převodový můstek výsledovky – 1. část (v tis. Kč)

České výkazy	CZK v tis.	IFRS bez úprav
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	56 291	Finanční výnosy
J. Prodané cenné papíry a podíly	-65 547	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	1 636	Finanční výnosy
N. Nákladové úroky	-26 818	Finanční náklady
XI. Ostatní finanční výnosy	581 751	Finanční výnosy
O. Ostatní finanční náklady	-166 188	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	-62 030	Daně ze zisku
2. - odložená	-64	Daně ze zisku
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost		
XIII. Mimořádné výnosy		není v IFRS
R. Mimořádné náklady		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		

*Zdroj: [Vlastní zpracování],[14]*

Ve finanční činnosti je členění pouze na finanční výnosy a náklady, kde každá položka obsahuje souhrnné hodnoty. Mimořádné výnosy a náklady nejsou součástí standardu pro SME.

#### **6.3.4 Výsledovka – transformace**

Nyní provedu úpravu již převedených hodnot z ČÚP na IFRS pro SME podle požadavku standardu. Kompletní úprava ve výkazu o úplném výsledku je uvedena v příloze (P V III).

Kurzové zisky / ztráty byly dle IFRS pro SME vykázány ve výkonové spotřeby a odúčtovány z finančních výnosů / nákladů. Leasing ovlivnil taktéž výkonovou spotřebu, ale také odpisy hmotných a nehmotných aktiv, finanční náklady a daně ze zisku. Do výkonové zahrnuty hodnoty týkající se drobného dlouhodobého majetku (promítnuté také do odpisu a do daně ze zisku), zásob s čistou realizovatelnou hodnotou a změny stavu zásob (které se zároveň promítly do výnosů). Sociální fond ovlivnil položku mzdy a zaměstnanecké požitky. Položku snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení upravily dlouhodobé závazky a rezervy, které se zároveň promítly do daně ze zisku. Zřizovací výdaje ovlivnily položku ostatní náklady a goodwill zvýšil odpisy hmotných a nehmotných aktiv.

#### **6.4 Sestavení účetních výkazů dle IFRS pro malé a střední podniky**

Všechny změny související s převodem účetních hodnot jednotlivých výkazů prostřednictvím převodového můstku jsou níže převedeny do účetních výkazů sestavených v souladu s požadavky IFRS pro SME. Výkazy sestavené podle požadavků IFRS pro SME jsou oproti výkazům dle ČÚP stručnější a přehlednější.

Účetní závěrka sestavená dle IFRS pro SME musí obsahovat výkaz o finanční pozici, výkaz o komplexním výsledku, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu a příloha.

Ve výkazu o finanční pozici a výkazu o úplném výsledku musí účetní jednotka uvádět název společnosti, typ účetní závěrky (individuální či konsolidovaná), datum, ke kterému je výkaz sestaven za období, měnu a úroveň zaokrouhlení.

### 6.4.1 Výkaz o finanční pozici

Základními prvky výkazu o finanční pozici jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál, jejichž charakteristika je předmětem 2. části IFRS pro SME s názvem Koncepce a základní zásady.

#### Výkaz o finanční pozici – aktiva

Jako krátkodobá aktiva mají být vykázána v případě očekávání realizace do 12 měsíců od data účetní závěrky nebo je drženo především k obchodní činnosti představující hlavně peníze a peněžní ekvivalenty. Pokud aktiva nesplňují podmínku krátkodobých aktiv, jsou zařazeny jako dlouhodobá aktiva.

Tabulka 16: Výkaz o finanční pozici dle IFRS pro SME - Aktiva

<b>Výkaz o finanční pozici společnosti XY, a. s. k 31.12.2008 (v tis. Kč)</b>	
<b>AKTIVA</b>	
<b>Krátkodobá aktiva</b>	<b>595 187</b>
Peníze	58 604
Deriváty	0
Obchodní a jiné pohledávky	317 817
Zásoby	218 766
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	<b>605 932</b>
Finanční investice	64 615
Pozemky, budovy, zařízení	482 911
Investice do nemovitostí	0
Nehmotná aktiva	38 335
Odložená daňová pohledávka	9 481
Dlouhodobé pohledávky	10 590
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>1 201 119</b>

*Zdroj: [Vlastní zpracování]*

#### Výkaz o finanční pozici – pasiva

Závazky jsou ve výkazu o finanční pozici sestavené dle standardu pro malé a střední podniky většinou členěny na krátkodobé a dlouhodobé. V případě zařazení do krátkodobých závazků mají vyvolat obchodní činnost a úhradu do 12 měsíců od data účetní závěrky. V jiném případě jsou vykazována jako dlouhodobá.

Tabulka 17: Výkaz o finanční pozici dle IFRS pro SME – Pasiva

<b>Výkaz o finanční pozici společnosti XY, a. s. k 31.12.2008 (v tis. Kč)</b>	
<b>ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL</b>	
<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>807 758</b>
Krátkodobé půjčky	309 027
Obchodní a jiné závazky	448 268
Splatná daň	2 432
Rezervy krátkodobé	45 228
Krátkodobá část závazků ze zaměstnaneckých požitků	0
Krátkodobá část závazků z finančního leasingu	2 803
<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>73 506</b>
Bankovní úvěr	0
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	32 377
Odložený daňový závazek	38 384
Rezervy dlouhodobé	0
Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům	0
Závazky z finančního leasingu	2 745
<b>Závazky celkem</b>	<b>881 264</b>
<b>Vlastní kapitál</b>	<b>319 855</b>
Základní kapitál	155 709
Nerozdělené zisky	164 146
<b>ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM</b>	<b>1 201 119</b>

*Zdroj: [Vlastní zpracování]*

#### 6.4.2 Výkaz o úplném výsledku

IFRS pro SME v části 2 - Koncepce a základní zásady jsou charakterizovány výnosy a náklady, které podávají informace o výkonnosti společnosti. Povinné náležitosti výkazu jsou totožné s výkazem o finanční pozici. Níže je sestaven výkaz o úplném výsledku společnosti XY, a. s. za rok 2008 a to ve druhovém členění.



Tabulka 18: Výkaz o úplném výsledku dle IFRS pro SME

<b>Výkaz o úplném výsledku společnosti XY, a. s. k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)</b>	
<b>VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU A NEROZDĚLENÝCH ZISCÍCH</b>	
Výnosy	1 972 392
Ostatní výnosy	27 689
Výkonová spotřeba	- 1 140 564
Mzdy a zaměstnanecké požitky	-472 473
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	-89 376
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	0
Ostatní náklady	-8 817
Finanční výnosy	59 771
Finanční náklady	-92 504
<b>Zisk před zdaněním</b>	<b>256 118</b>
Daně z zisku	-56 154
<b>Zisk za období</b>	<b>199 964</b>
Nerozdělené zisky na začátku roku	- 35 818
Dividendy	0
<b>Nerozdělené zisky na konci roku</b>	<b>164 146</b>

*Zdroj: [Vlastní zpracování]*

### 6.4.3 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích se sestavuje dle IFRS pro SME pomocí přímé nebo nepřímé metody (viz. Příloha IV a V). Tento výkaz zahrnuje informace o skutečných peněžních tocích ve společnosti uskutečněné za období, na které se sestavuje účetní závěrka. Výkaz o peněžních tocích podává informace o výši zdrojů peněžních prostředků a jejich ekvivalentů a o jejich využití.

Výkaz o peněžních tocích sestavení dle IFRS pro SME má totožný výsledek, jako při jeho sestavení dle ČÚP. Rozdíl je pouze ve výpočtu. Při jeho sestavení se převádí počáteční stavy a zahrnou se veškeré změny vzniklé při převodu účetních výkazů na účetní výkazy sestavené dle IFRS pro SME.

Výkaz o peněžních tocích je nedílnou součástí účetní závěrky sestavené dle IFRS pro SME, ale z hlediska jeho rozsáhlého výpočtu a zejména potřeby převedení počátečních stavů na IFRS pro SME není sestaven.

#### **6.4.4 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu**

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu zobrazuje podstatné změny ve vlastním kapitálu a má vysvětlit podmínky vedoucí ke zvýšení či snížení.

V tomto výkazu se musí provést úpravy plynoucí z přechodu na IFRS pro SME a jeho rozdílných metod účtování.

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu je nepostradatelnou součástí účetní závěrky sestavené dle IFRS pro SME, ale z hlediska značného rozsahu a nutnosti mít převedeny počáteční stavy, také není sestaven.

#### **6.4.5 Příloha**

Příloha je velmi podrobná a obsáhlá, zahrnuje informace, které nejsou přímo uvedeny v účetních výkazech, ale jsou podstatné pro jejich vysvětlení a věrné zobrazení.

Příloha není součástí diplomové práce z důvodu nutnosti jejího velkého rozsahu a nutnosti podrobnějších informací ze společnosti XY, a. s.

### **6.5 Porovnání účetní závěrky dle ČÚP a IFRS pro malé a střední podniky**

Nyní porovnáím vliv transformace účetních výkazů na finanční výsledky společnosti XY, a. s.

#### **6.5.1 Rozvaha**

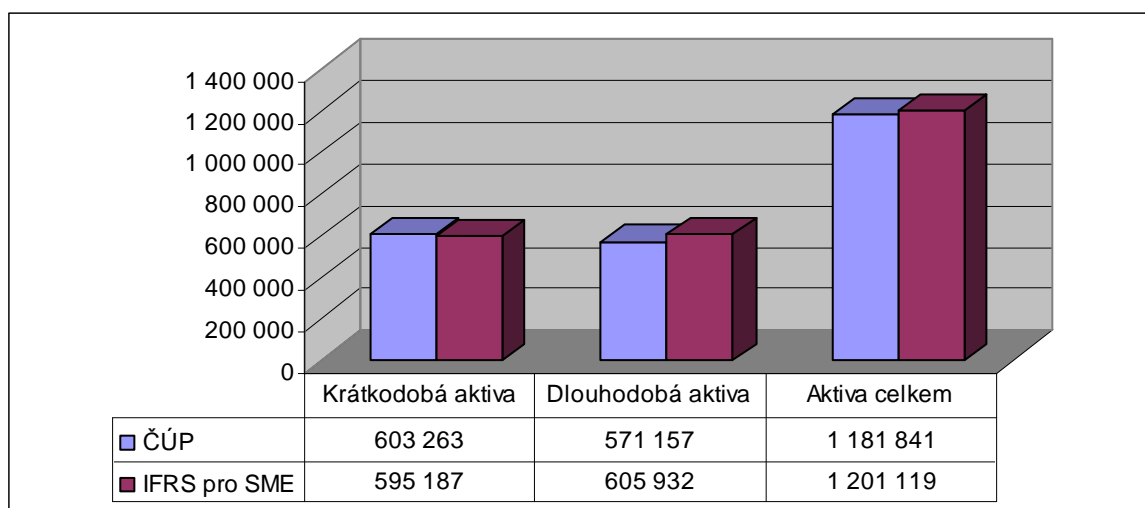
V ČÚP se uvádí rozvaha dle IFRS výkaz o finanční pozici. Pro porovnání těchto dvou výkazů jsem vybrala hlavní celkové položky obsahující krátkodobá aktiva, dlouhodobá aktiva a aktiva celkem.

#### **Rozvaha - aktiva**

Při transformaci rozvahy dle IFRS pro SME celková aktiva vzrostla o 1,61 %, tento nárůst byl způsoben nárůstem dlouhodobých aktiv 5,74 %. Krátkodobá aktiva naopak snížila svoji hodnotu o 1,36 %.

Pokles hodnoty krátkodobých aktiv vykazovaných ve výkazu o finanční pozici byl způsoben snížením hodnoty zásob (tvorby opravné položky na snížení hodnoty). Největší vliv na nárůst dlouhodobých aktiv mělo zařazení leasingu do majetku společnosti, zařazení do majetku také drobný majetek mající životnost delší než 1 rok a odložená daňová pohledávka.

Graf 3: Porovnání vybraných položek rozvahy dle ČÚP a IFRS pro SME – aktiva  
(v tis. Kč)



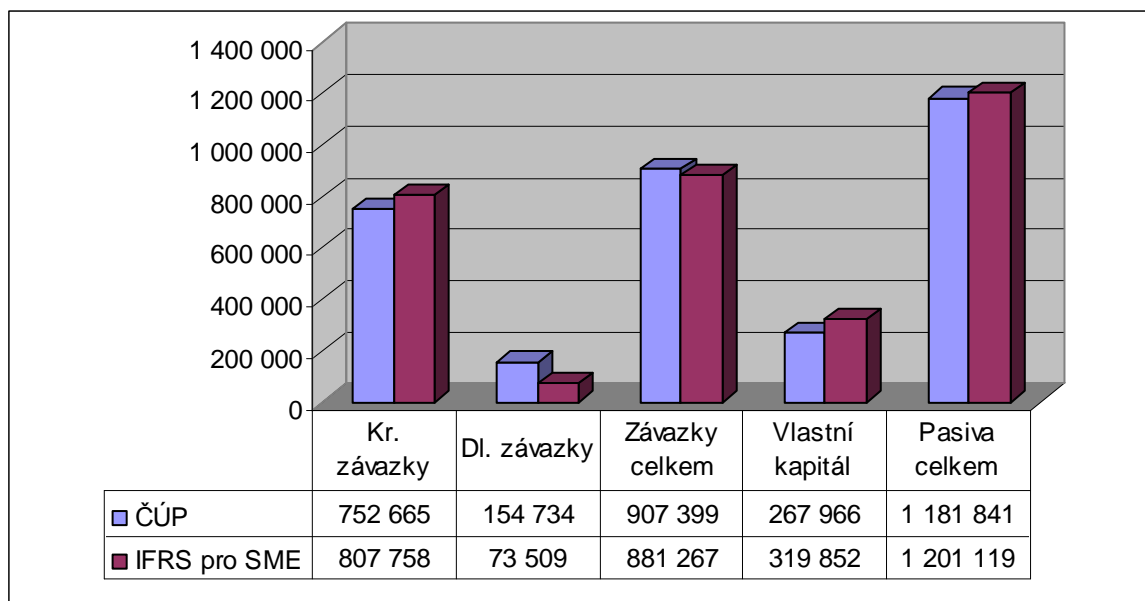
Zdroj: [Vlastní zpracování]

### Rozvaha - pasiva

Pasiva společnosti XY, a. s. dle výkazu o finanční pozici sestavené IFRS pro SME vzrostly o 1,61 %. Celkové závazky společnosti poklesly o téměř 3 %, hlavní pokles zaznamenaly dlouhodobé závazky a to na polovinu původní hodnoty, naopak krátkodobé závazky zaznamenaly nárůst o téměř 7 %.

Mezi krátkodobé závazky zvyšující hodnotu dle IFRS pro SME patří krátkodobé závazky z finančního leasingu.

Graf 4: Porovnání vybraných položek rozvahy dle ČÚP a IFRS pro SME – pasiva  
(v tis. Kč)



Zdroj: [Vlastní zpracování]

### 6.5.2 Výkaz zisku a ztráty

V ČÚP se uvádí výkaz zisku a ztráty dle IFRS výkaz o neúplném výsledku a nerozdělených ziscích. Pro porovnání těchto dvou výkazů jsem vybrala celkové položky obsahující dle ČÚP provozní, finanční výsledek hospodaření a výsledek hospodaření za běžnou činnost.

Výnosy a náklady tvoří vždy sumarizaci za danou skupinu a tyto výnosy a náklady jsou zobrazeny níže (Tabulka 19).

Tabulka 19: Porovnání vybraných položek výkazu zisku a ztráty dle ČÚP a IFRS pro SME (v tis. Kč)

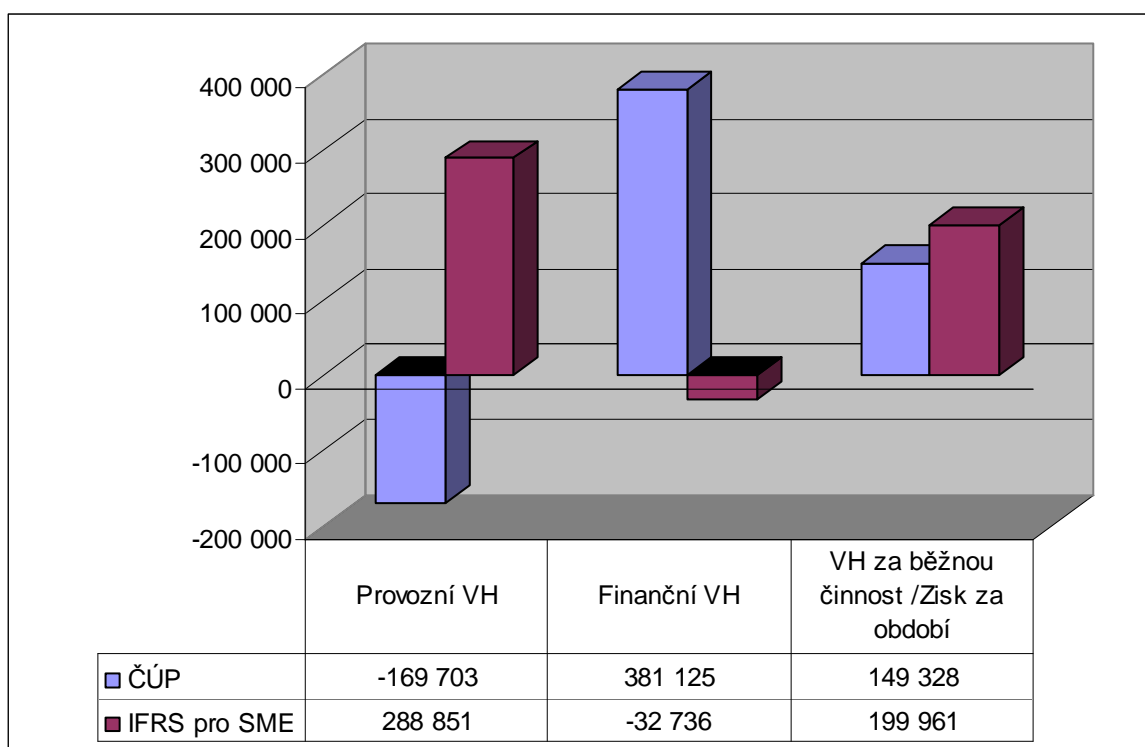
	ČÚP	IFRS pro SME
Výnosy	2 075 229	2 000 081
Náklady	-2 244 932	-1 711 230
<b>Provozní VH</b>	<b>-169 703</b>	<b>288 851</b>
Finanční výnosy	639 678	59 768

Finanční náklady	-258 553	-92 504
<b>Finanční VH</b>	<b>381 125</b>	<b>-32 736</b>
Daň z příjmů / zisku	-62 094	-56 154
<b>VH za běžnou činnost / Zisk za období</b>	<b>149 328</b>	<b>199 961</b>

*Zdroj: [Vlastní zpracování]*

Rozdílnost vykazování ovlivnila radikálně výsledky hospodaření společnosti jak z provozní tak i finanční činnosti. Největší rozdíl způsobila položka kurzové zisky a kurzové ztráty, která se dle IFRS pro SME nevykazuje jako ostatní finanční výnosy a náklady, ale ovlivňuje provozní náklady.

Graf 5: Porovnání výkazu zisku a ztrát dle ČÚP a IFRS pro SME (v tis. Kč)



*Zdroj: [Vlastní zpracování]*

## 6.6 Problematické body při vykazování dle IFRS pro malé a střední podniky

Zásadními problémy při sestavování účetních výkazů společnosti XY, a. s. dle IFRS pro SME jsou následující:

- reklasifikace jednotlivých položek účetních výkazů zahrnující např. kurzové rozdíly, splatná daň, změna stavu zásob a aktivace aj.,

- neexistence zřizovacích výdajů dle IFRS,
- goodwill a rozdílnost v délce odepisování,
- odložená daň zahrnující vliv změn,
- kvalifikace rezervy, jejich stanovení, vytvoření a vykázání,
- vyčíslení drobného dlouhodobého majetku zaúčtovaných do nákladů dle ČÚP, ale s dobou použitelnosti delší než 1 rok, založený na aktivaci dlouhodobého majetku a určení jejich odpisů,
- odlišné české daňové pojetí výpočtu daně z příjmu, kdy pro její výpočet nelze využít hospodářského výsledku sestaveného dle IFRS pro SME.

Nejproblematictější bodem představuje vykazování leasingu dle IFRS pro SME. Tento krok zahrnoval výpočet současné hodnoty závazku, odpisů a úroků a následné odúčtování z nákladů zaplacené nájemné za rok 2008, zařazení majetku v současné hodnotě závazku, rozdělení nesplacených závazků na krátkodobé a dlouhodobé, zaúčtování odpisů a úroků za rok 2008 a snížení hodnoty majetku o oprávků.

## 6.7 Doporučení

Při přechodu účetních výkazů společnosti XY, a. s. na vykazování dle standardu IFRS pro SME je nepostradatelná vynikající orientace a porozumění standardu IFRS pro SME. Společnost pro správné vykazování účetní závěrky musí provést důkladné a nákladné školení zaměstnanců v oblasti IFRS pro SME.

Společnost XY, a. s. musí také zhodnotit přínosy ze zavedení IFRS pro SME do podniku. Hlavním přínosem je lepší srovnatelnost a srozumitelnost výkazů, představující důležitou roli především s prováděním obchodní činnosti se zahraničím, získávání zahraničních investorů aj. Tímto se společnost stává atraktivnější, neboť uživatel (investor) může přinést a konkurenční výhodou. Prostřednictvím účetních výkazů sestavených dle IFRS pro SME lze lépe zobrazit skutečný finanční stav společnosti.

Společnost musí také zohlednit časovou náročnost vypracování převodu, spojené se zvýšenými náklady na jejich vykazování.

Při zavedení vykazování dle IFRS pro SME účetní jednotka uzpůsobí informační systém pro jejich vykazování a analytickou evidenci. Společnost také vede i evidenci rozdílů mezi standardem IFRS pro SME a českými účetními předpisy.

## ZÁVĚR

Česká úprava účetních předpisů je orientována především daňově oproti koncepci IFRS, která se zabývá zejména potencionálními uživateli sestavené účetní závěrky, mezi které patří investoři, klienti, vlastníci, dodavatelé, finanční instituce aj. Sestavování výkazů podle IFRS představuje globální charakter, umožňující jejich celosvětovou srozumitelnost a srovnatelnost účetních závěrek omezující lokální charakter.

Účetní závěrku dle IFRS v České republice povinně sestavují společnosti obchodující se svými cennými papíry na obchodovatelných trzích. V případě společnosti, která nemá veřejnou zodpovědnost, mohou sestavovat účetní závěrku dle IFRS pro SME.

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky vychází ze stejného koncepčního rámce jako IFRS. Účetní závěrky sestavované dle IFRS pro SME jsou zatíženy stejnými nároky jako účetní závěrky sestavené dle IFRS v plném rozsahu. Sestavení účetní závěrky dle IFRS pro SME je však, i přes jistá zjednodušení oproti IFRS, náročná na přípravu pro české společnosti, což je důvod, proč vykazování účetní závěrky dle IFRS pro SME české společnosti nevyužívají. Dalším důvodem je, že česká daňová legislativa nepovoluje k výpočtu daně z příjmu využít hospodářského výsledku sestaveného dle IFRS pro SME.

Transformací účetní závěrky společnosti XY, a. s. se přechodem na IFRS pro SME z pohledu výkonnosti zlepšila. Zavedení IFRS pro SME ve společnosti se řadí mezi pozitivní faktory, zejména při rozšiřování její působnosti ve zlepšení srovnatelnosti účetní závěrky, neboť společnost kooperuje se zahraničními partnery, kterým umožní výhody v podobě srovnatelnosti a srozumitelnosti účetních výkazů a znázornění finanční situace společnosti. Negativní faktor je charakterizován časovou náročností a náklady spojené se školením všech zaměstnanců na IFRS pro SME a mohl by převýšit přínosy.

Cílem diplomové práce byl převod účetních výkazů společnosti XY, a. s. na účetní výkazy dle IFRS pro SME.

V teoretické části jsem se zabývala počátky a způsoby harmonizace účetnictví, dále vznikem, vývojem a strukturou IFRS včetně koncepčního rámce. Nakonec jsem se věnovala novému standardu IFRS pro SME, především jeho vzniku, koncepci a jednotlivým jeho částem důležitých pro zpracování projektu společnosti XY, a. s.



V praktické části jsem charakterizovala společnost, určila SWOT analýzu a následně zanalyzovala jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Samotný projekt transformace zahrnuje úpravy jednotlivých položek, které byly zavedeny do převodového můstku a následně sestaveny finální účetní výkazy dle IFRS pro SME. Závěrem praktické části byly graficky zobrazeny dopady změn na účetní výkazy sestavené dle IFRS pro SME a české účetní legislativy.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Knižní zdroje

- [1] BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, a.s., 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. [s.l.]: International Accounting Standards Board, c2009. 3 sv. (230, 52, 64 s.). ISBN 978-1-907026-16-4.
- [4] KOVANICOVÁ, D; KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví: Jak porozumět účetním výkazům EU, IAS, US GAAP, ČR*. VI. Praha : Polygon, 2001. 294 s. ISBN 80-7273-047-9.
- [5] KRUPOVÁ, L. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1.1.2009]*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [6] MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [7] NERUDOVÁ, D., et al. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 272 s.
- [8] SEDLÁČEK, J. *Finanční analýza podniku*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, a.s., 2007. 154 s. ISBN 978-80-251-1830-6.
- [9] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace*. Praha: Institut Svazu účetních, únor 2008. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-.
- [10] Výroční zpráva za rok 2008 Společnosti XY, a. s.

**Elektronické zdroje**

- [11] GOLA, P. *Kdo sestavuje účetní výkazy dle IFRS nebo US GAAP?* Finance.cz [online]. 18.12.2009, MK ČR E 16512, [cit. 2010-06-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/245538-kdo-sestavuje-ucetni-vykazy-dle-ifrs-nebo-us-gaap/>>. ISSN 1213-4325.
- [12] IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly. In *IFRS Publikace* [online]. Praha: PricewaterhouseCoopers, 2009 [cit. 2010-08-16]. Dostupné z WWW: <[http://www.pwc.com/cs\\_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf](http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf)>.
- [13] IFRS pro malé a střední podniky. *Mimořádné vydání IFRS newsletteru* [online]. červenec 2009, 49, [cit. 2010-08-01]. Dostupný z WWW: <[http://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/bulletin\\_ifrs/bul\\_ifrs\\_09\\_mv\\_49.pdf](http://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/bulletin_ifrs/bul_ifrs_09_mv_49.pdf)>.
- [14] Projekt GAČR č. j. 402/09/0225: *Užití IAS/IFRS v malých a středních podnicích a vliv na měření jejich výkonnosti*“. Dostupné z WWW: <<http://www.fame.utb.cz/gacr/225/>>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board)
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IASCF	Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Committee Foundation)
IFRIC	Výbor pro interpretaci Mezinárodních účetních standardů (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
ISAR	Mezivládní pracovní skupina expertů pro oblast IAS/IFRS (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standard for Accounting and Reporting)
MSP	Malé a střední podniky
SEC	Komise pro cenné papíry (am.) (Security and Exchange Commission)
SIC	Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)
SME	Malé a střední podniky (Small and Medium Size Entity)

US GAAP Národní účetní standardy USA

(General Accepted Accounting Principles)

**SEZNAM GRAFŮ**

Graf 1: Vývoj vybraných položek aktiv a pasiv společnosti XY, a. s. ....	58
Graf 2: Vývoj souhrnných položek výkazu zisku a ztrát společnosti XY, a. s. (v tis. Kč).....	64
Graf 3: Porovnání vybraných položek rozvahy dle ČÚP a IFRS pro SME – aktiva (v tis. Kč) .....	88
Graf 4: Porovnání vybraných položek rozvahy dle ČÚP a IFRS pro SME – pasiva (v tis. Kč) .....	89
Graf 5: Porovnání výkazu zisku a ztrát dle ČÚP a IFRS pro SME (v tis. Kč) .....	90

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1: SWOT analýza společnosti XY, a. s. ....	56
Tabulka 2: Aktiva 1. část – dlouhodobý majetek (v tis. Kč).....	59
Tabulka 3: Aktiva 2. část – oběžná aktiva (v tis. Kč).....	60
Tabulka 4: Pasiva 1. část – vlastní kapitál (v tis. Kč) .....	61
Tabulka 5: Pasiva 2. část – cizí zdroje (v tis. Kč).....	62
Tabulka 6: Výkaz zisku a ztráty z provozní činnosti (v tis. Kč).....	65
Tabulka 7: Výkaz zisku a ztráty z finanční a mimořádné činnosti (v tis. Kč) .....	67
Tabulka 8: Převodový můstek rozvahy – dlouhodobý majetek (v tis. Kč) .....	75
Tabulka 9: Převodový můstek rozvahy – oběžný majetek (v tis. Kč).....	76
Tabulka 10: Převodový můstek rozvahy – vlastní kapitál (v tis. Kč) .....	77
Tabulka 11: Převodový můstek rozvahy – vlastní kapitál (v tis. Kč) .....	78
Tabulka 12: Úpravy ve výkazu o finanční pozici – aktiva (v tis. Kč) .....	79
Tabulka 13: Úpravy ve výkazu o finanční pozici – pasiva (v tis. Kč).....	80
Tabulka 14: Převodový můstek výsledovky – 1. část (v tis. Kč) .....	81
Tabulka 15: Převodový můstek výsledovky – 1. část (v tis. Kč) .....	82
Tabulka 16: Výkaz o finanční pozici dle IFRS pro SME - Aktiva .....	84
Tabulka 17: Výkaz o finanční pozici dle IFRS pro SME – Pasiva .....	85
Tabulka 18: Výkaz o úplném výsledku dle IFRS pro SME .....	86
Tabulka 19: Porovnání vybraných položek výkazu zisku a ztráty dle ČÚP a IFRS pro SME (v tis. Kč) .....	89

**SEZNAM PŘÍLOH**

- P I Struktura IFRS pro SME
- P II Příklad horizontálního výkazu o finanční pozici
- P III Příklad vertikálního výkazu o finanční pozici
- P IV Přímá metoda sestavení výkazu o peněžních tocích
- P V Nepřímá metoda sestavení výkazu o peněžních tocích
- P VI Rozvaha společnosti XY, a. s. k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)
- P VII Výkaz zisku a ztráty společnosti XY, a. s. k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)
- P VIII Provedené úpravy ve výkazu o úplném výsledku (v tis. Kč)



## PŘÍLOHA P I: STRUKTURA IFRS PRO MSP

Úvod	
	SME
	Koncepce a základní zásady
	Prezentace finančních výkazů
	Výkaz o finanční pozici
	Výkaz o komplexním výsledku a výsledovka
	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a výkaz o zadržovaných příjmech
	Výkaz o peněžních tocích
	Poznámky k finančním výkazům (příloha)
	Konsolidované a separátní finanční výkazy
	Účetní pravidla, odhady a chyby
	Základní finanční nástroje
	Ostatní finanční nástroje
	Zásoby
	Investice do přidružených podniků
	Investice do společných podniků
	Investice do nemovitostí
	Pozemky, budovy a zařízení
	Nehmotná aktiva jiná než goodwill
	Podnikové kombinace a goodwill
	Leasing
	Rezervy a podmíněné závazky
	Závazky a vlastní kapitál
	Výnosy
	Státní dotace
	Výpůjční náklady
	Platby akciemi
	Snížení hodnoty nefinančních aktiv
	Zaměstnanecké výhody
	Daně z příjmů
	Operace v cizí měnách
	Finanční výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách
	Události po rozvahovém dni
	Vykazování spřízněných stran
	Specializovaná odvětví
	Přechod na IFRS pro SME
	Významový slovník
	"Derivation table"
	Zdůvodnění závěrů (samostatná publikace)
	Implementační příručky (samostatná publikace)

Zdroj: [7]

**PŘÍLOHA P II: PŘÍKLAD HORIZONTÁLNÍHO VÝKAZU  
O FINANČNÍ POZICI**

<b>Aktiva</b>	Běžné období	Minulé období	<b>Vlastní kapitál a závazky</b>	Běžné období	Minulé období
<b>Aktiva celkem</b>			<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>		
<b>Dlouhodobá aktiva</b>			<b>Vlastní kapitál připadající vlastníkům</b>		
Pozemky, budovy a zařízení			Základní kapitál		
Goodwill			Ostatní rezervní fondy		
Ostatní nehmotná aktiva			Nerozdělené zisky		
Investice v přidružených podnicích			Menšinový podíl		
Realizovatelné investice			<b>Závazky celkem</b>		
<b>Krátkodobá aktiva</b>			<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Zásoby			Dlouhodobé půjčky		
Obchodní pohledávky			Odložená daň		
Ostatní krátkodobá aktiva			Dlouhodobé rezervy		
Peníze a peněžní ekvivalenty			Dlouhodobé závazky celkem		
			<b>Krátkodobé závazky</b>		
			Obchodní a jiné závazky		
			Krátkodobé půjčky		
			Krátkodobá část dlouhodobých půjček		
			Splatné daně		
			Krátkodobé rezervy		

*Zdroj: [7]*

**PŘÍLOHA P III: PŘÍKLAD VERTIKÁLNÍHO VÝKAZU O FINANČNÍ POZICI**

	Běžné období	Minulé období
<b>AKTIVA</b>		
<b>Dlouhodobá aktiva</b>		
Pozemky, budovy a zařízení		
Goodwill		
Ostatní nehmotná aktiva		
Investice v přidružených podnicích		
Realizovatelné investice		
<b>Krátkodobá aktiva</b>		
Zásoby		
Obchodní pohledávky		
Ostatní krátkodobá aktiva		
Peníze a peněžní ekvivalenty		
<b>VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY</b>		
<b>Krátkodobé závazky</b>		
Obchodní a jiné závazky		
Krátkodobé půjčky		
Krátkodobá část dlouhodobých půjček		
Splatné daně		
Krátkodobé rezervy		
<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Dlouhodobé půjčky		
Odložená daň		
Dlouhodobé rezervy		
<b>Vlastní kapitál připadající vlastníkům</b>		
Základní kapitál		
Ostatní rezervní fondy		
Nerozdělené zisky		
Menšinový podíl		

*Zdroj: [7]*

**PŘÍLOHA P IV: PŘÍMÁ METODA SESTAVENÍ VÝKAZU  
O PENĚŽNÍCH TOCÍCH**

<b>Peněžní toky z hlavní činnosti</b>	
Peněžní příjmy od zákazníků	+
Peněžní výdaje dodavatelům a zaměstnancům	-
Peněžní prostředky vytvořené z provozních operací	Σ
Zaplacené úroky	-
Zaplacená daň ze zisku	-
<b>Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti</b>	Σ
<b>Peněžní toky z investiční činnosti</b>	
Výdaj za nabytí dceřiného podniku očištěný od nabytých peněžních prostředků	-
Výdaj za nákup pozemků, budov a zařízení	-
Příjem za nákup pozemků, budov a zařízení	+
Přijatý úrok	+
Přijaté dividendy	+
<b>Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti</b>	Σ
<b>Peněžní toky z finanční činnosti</b>	
Příjem z vydání základního kapitálu	+
Příjem z dlouhodobých výpůjček	+
Úhrada závazků z finančního leasingu	-
Placené dividendy	-
<b>Čisté peněžní prostředky z finanční činnosti</b>	Σ
Čistý přírůstek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období	
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	

Zdroj: [7]

**PŘÍLOHA P V: NEPŘÍMÁ METODA SESTAVENÍ VÝKAZU  
O PENĚŽNÍCH TOCÍCH**

<b>Peněžní toky z provozní činnosti</b>	
Zisk před zdaněním	+/-
Úpravy: odpisy a amortizace	+
Kurzová ztráta	+
Úrokové výnosy	-
Úrokové náklady	+
Změna stavu pohledávek a jiných běžných aktiv	-/+
Snížení zásob	+
Změna stavu závazků a jiných krátkodobých dluhů	+/-
Placené úroky	-
Placené daně ze zisku	-
<b>Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti</b>	$\Sigma$
<b>Peněžní toky z investiční činnosti</b>	
Výdaje za nabytí dceřiných podniků	-
Nákup pozemků, budov a zařízení a nehmotného majetku	-
Příjem z prodeje pozemků, budov a zařízení a nehmotného majetku	+
Přijaté úroky	+
Přijaté dividendy	+
<b>Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti</b>	$\Sigma$
<b>Peněžní toky z finanční činnosti</b>	
Příjmy z vydání nástrojů vlastního kapitálu	+
Příjem z dlouhodobých půjček	+
Úhrada dlouhodobých závazků	-
Zaplacené dividendy	-
<b>Čisté peněžní prostředky z finanční činnosti</b>	$\Sigma$
Dopad kurzových rozdílů na peněžní prostředky	
Čistý přírůstek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období	
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	

**PŘÍLOHA P VI: ROZVAHA SPOLEČNOSTI XY, A. S. 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	2 187 536	-1 005 695	1 181 841	1 699 169
A.	Pohledávky za upsaný základní kapit	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	1 537 576	-966 419	571 157	453 136
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	77 174	-38 050	39 124	5 245
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	105	-46	59	80
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	9 873	-9 372	501	1 445
3.	Software	007	25 812	-24 879	933	634
4.	Ocenitelná práva	008	8 006	-2 293	5 713	1 691
5.	Goodwill	009	21 896	-1 460	20 436	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	245
7.	Nedokončený dlouhodobý nehm. maj.	011	11 482	0	11 482	1 150
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	1 395 787	-928 369	467 418	350 436
B. II.1	Pozemky	014	27 986	0	27 986	22 671
2.	Stavby	015	542 968	-302 469	240 499	174 504
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	792 411	-625 900	166 511	117 049
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	90	0	90	90
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	30 608	0	30 608	22 662
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	1 724	0	1 724	13 460
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	64 615	0	64 615	97 455
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osob.	024	60 798	0	60 798	93 316
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	322
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	3 817	0	3 817	3 817
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční maj.	029	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0

Ozna- čení 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	642 539	-39 276	603 263	1 240 849
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	224 921	-1 690	223 231	180 458
C. I. 1.	Materiál	033	112 975	-1 279	111 696	103 013
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	36 757	0	36 757	31 796
3.	Výrobky	035	66 310	-411	65 899	42 250
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
5.	Zboží	037	7 938	0	7 938	1 922
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	941	0	941	1 477
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	11 032	0	11 032	354 176
C. II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	2 338	0	2 338	5 476
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	12	0	12	12
6.	Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	046	8 240	0	8 240	348 182
8.	Odložená daňová pohledávka	047	442	0	442	506
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	347 982	-37 586	310 396	638 024
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	317 910	-28 708	289 202	461 813
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 poj.	053	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	054	11 651	0	11 651	20 144
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	4 512	0	4 512	1 983
8.	Dohadné účty aktivní	056	25	0	25	155
9.	Jiné pohledávky	057	13 884	-8 878	5 006	153 929
C.IV	Krátkodobý finanční majetek (ř.59až62)	058	58 604	0	58 604	68 191
C.IV1.	Peníze	059	937	0	937	1 121
2.	Účty v bankách	060	57 667	0	57 667	67 070
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	7 421	0	7 421	5 184
D. I.1.	Náklady příštích období	064	4 742	0	4 742	4 856
2.	Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	066	2 679	0	2 679	328

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	1 032 513	1 658 419
A.	Vlastní kapitál(ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	118 638	360 402
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	155 709	155 709
A. I. 1.	Základní kapitál	070	155 709	155 709
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	142 287	205 669
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	242	242
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	142 045	205 427
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	078	3 366	742
A. III.1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	2 780	742
2.	Statutární a ostatní fondy	080	586	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	081	-182 724	-1 718
A. IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	37 129	0
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	083	-219 853	-1 718
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	0	0
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	085	907 399	1 295 297
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	086	85 228	34 865
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	40 000	20 000
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	089	45 228	14 865
4.	Ostatní rezervy	090	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	091	69 506	0
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092	0	0
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	093	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	094	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096	0	0
6.	Vydané dluhopisy	097	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	099	0	0
9.	Jiné závazky	100	34 221	0
10.	Odložený daňový závazek	101	35 285	0



Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	102	443 638	489 920
B. III.1.	Závazky z obchodních vztahů	103	309 629	347 438
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	104	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	105	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	0	0
5.	Závazky k zaměstnancům	107	66 024	93 996
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	10 943	10 221
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	2 432	5 086
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	3 693	610
9.	Vydané dluhopisy	111	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	112	22 345	24 608
11.	Jiné závazky	113	28 572	7 961
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	114	309 027	770 512
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	0	353 943
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	309 027	416 569
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	118	6 476	2 720
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	6 344	2 585
2.	Výnosy příštích období	120	132	135

**PŘÍLOHA P VII: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI XY, A. S.  
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	235 641	913 403
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	228 204	861 272
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	7 437	52 131
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	1 780 959	1 798 911
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 758 855	1 810 191
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	7 139	-23 474
3.	Aktivace	07	14 965	12 194
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	1 384 458	1 221 183
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1 155 942	1 049 500
B. 2.	Služby	10	228 516	171 683
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	403 938	629 859
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	473 470	467 622
C. 1.	Mzdové náklady	13	344 857	339 164
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	1 044	1 184
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	114 468	113 176
C. 4.	Sociální náklady	16	13 101	14 098
D.	Daně a poplatky	17	1 664	2 019
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	79 102	64 386
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	31 947	39 673
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	2 337	4 785
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21	29 610	34 888
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	30 940	34 317
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	155	1 126
F. 2	Prodaný materiál	24	30 785	33 191
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	28 220	24 574
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	26 682	1 832
H.	Ostatní provozní náklady	27	18 874	23 593
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	-169 703	54 853

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	56 291	10 796
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	65 547	3 660
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	1 636	817
N.	Nákladové úroky	43	26 818	42 978
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	581 751	94 450
O.	Ostatní finanční náklady	45	166 188	60 191
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	381 125	-766
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	62 094	13 337
Q. 1.	- splatná	50	62 030	12 597
Q. 2.	- odložená	51	64	740
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	149 328	40 750
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
S. 2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	149 328	40 750
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	211 422	54 087

**P VIII PROVEDENÉ ÚPRAVY VE VÝKAZU O ÚPLNÉM  
VÝSLEDKU (V TIS. KČ)**

	IFRS bez úprav	Kurzové zisky, kurzové ztráty	Leasing	Drobný majetek účtovaný přímo do nákladů	Zásoby - čistá realizovatelná hodnota	Sociální fond	Změna stavu zásob a aktivace	Ostatní - zřizovací výdaje	Ostatní - odpis Goodwill	Ostatní - rezervy	Ostatní - dlouhodobé závazky	IFRS finální
Výnosy	1 994 496						-22 104					1 972 392
Ostatní výnosy	27 689											27 689
Výkonnová spotřeba	-1 590 558	415 563	3 336	13 456	-4 465		22 104					-1 140 564
Mzdy a zaměstnanecké požitky	-473 470					997						-472 473
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	-79 102		-2 816	-6 728					-730			-89 376
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení												0
Ostatní náklady	-48 758							-59		40 000		-8 817
Finanční výnosy	639 678	-581 751									1 841	59 768
Finanční náklady	-258 553	166 188	-139									-92 504
Zisk před zdaněním												
Daně z zisku	-62 094		-1 753	-1 346	893				146	8 000		-56 154
Zisk za období												

Zdroj: [vlastní zpracování], [14]