

Projekt převodu účetních výkazů firmy XY, a.s. na účetní výkazy dle IFRS pro malé a střední podniky.

Bc. Ivana Matyáková



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: **Ivana MATYÁKOVÁ**
Osobní číslo: **M080656**
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt převodu účetních výkazů firmy XY, a.s na účetní výkazy dle IFRS pro malé a střední podniky**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše popište vývoj harmonizace účetnictví v EU, popište principy mezinárodních standardů účetního výkaznictví zejména IFRS pro malé a střední podniky a proveďte srovnání s českou účetní legislativou.

II. Praktická část

- Analyzujte účetní závěrku společnosti XY, a.s. a uveďte základní rozdíly mezi českými účetními standardy a IFRS pro malé a střední podniky, které budou při převodu účetní závěrky použity.
- Na základě předchozí analýzy převedte účetní výkazy společnosti XY, a.s. na účetní výkazy podle IFRS pro malé a střední podniky.
- Vypracujte projekt převodu účetních výkazů společnosti XY, a.s. na účetní výkazy podle IFRS pro malé a střední podniky zejména se zaměřením na změny v podniku.

Závěr

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

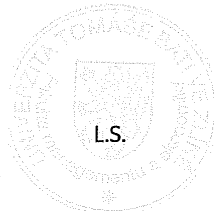
Seznam odborné literatury:

- [1] BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace. 1. vydání. Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
[2] DVORÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů. 1. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
[3] KRUPOVÁ, L. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vydání. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
[4] MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS. 1. vydání. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
[5] The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). 1. edition. London: IASB, 2009. 229 s. ISBN 978-1-907026-17-1.

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

Ve Zlíně dne 29. března 2010


doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



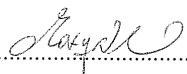

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

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

Ve Zlíně30.4.2010.....

..........

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

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

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

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

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

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či 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 přihlídně k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá Mezinárodními účetními standardy pro malé a střední podniky (IFRS pro SME). Je popsán vývoj harmonizace Mezinárodních účetních standardů, dále se věnuje rozdílům účtování mezi IFRS pro SME, plnými IFRS a českou účetní legislativou (ČÚL). V analytické části je zpracován převod účetních výkazů společnosti XY, a.s. na účetní výkazy dle IFRS pro SME. V závěru je vypracována stručná finanční analýza, která hodnotí finanční situaci podle IFRS a srovnání s hodnocením finanční situace podle ČÚL.

Klíčová slova: mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), harmonizace účetnictví, česká účetní legislativa, vykazování, účetní výkazy.

ABSTRACT

This thesis deals with International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized entities (IFRS for SMEs). Describes the progress of harmonization of International Financial Reporting Standards (IFRS), differences of accounting according to IFRS for SMEs, full IFRS and CZ GAAP. The analytical part deals with transformation of the czech financial statements into financial statements according to IFRS for SMEs. Conclusion deals with evaluation of financial analysis and a comparison of financial position according to IFRS for SMEs and CZ GAAP.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), Accounting harmonization, Czech Accounting Standards, Reporting, Financial statements.

Mé poděkování patří především Ing. Kateřině Struhařové, vedoucí mé diplomové práce, děkuji za její čas strávený při odborných konzultacích, ochotu, trpělivost a cenné připomínky při jejím zpracování. Dále bych chtěla poděkovat Ing. Marii Pasekové, Ph.D. za zprostředkování této diplomové práce a vedení společnosti XY, a.s. za poskytnutí potřebných informací.

Chtěla bych také poděkovat svým rodičům, za jejich morální i materiální podporu při studiu.

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

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	14
1.1 VÝVOJ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V EVROPSKÉ UNII	14
1.2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	16
1.2.1 Hlavní cíle Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB).....	16
1.2.2 Koncepční rámec.....	16
2 IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY (SME)	22
2.1 POSTAVENÍ MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ V EVROPSKÉ UNII	22
2.2 MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY PODLE VELIKOSTI.....	22
2.3 BARIÉRY V PODNIKÁNÍ NA JEDNOTNÉM TRHU	23
2.4 TVORBA IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	23
2.5 FINÁLNÍ VERZE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY.....	25
3 ZÁKLADNÍ PRINCIPY IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY A SROVNÁNÍ S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU	27
3.1 ODDÍL 10 – ÚČETNÍ PRAVIDLA, ODHADY A CHYBY (IAS 8).....	27
3.2 ODDÍL 11, 12– ZÁKLADNÍ FINANČNÍ NÁSTROJE, FINANČNÍ NÁSTROJE (IAS 39)	28
3.3 ODDÍL 13 – ZÁSoby (IAS 2)	29
3.4 ODDÍL 16 – INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ (IAS 40).....	30
3.5 ODDÍL 17 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ (IAS 16).....	31
3.6 ODDÍL 18 – NEHMOTNÁ AKTIVA JINÁ NEŽ GOODWILL (IAS 38)	34
3.7 ODDÍL 20 - LEASING (IAS 17).....	35
3.8 ODDÍL 21 - REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A AKTIVA (IAS 37)	36
3.9 ODDÍL 23 - VÝNOSY (IAS 18)	37
3.10 ODDÍL 24 – STÁTNÍ DOTACE (IAS 20)	39
3.11 ODDÍL 29 – DANĚ ZE ZISKU (IAS 12)	40
4 FINANČNÍ ANALÝZA	41
4.1 VÝZNAM FINANČNÍ ANALÝZY	41
4.2 ZÁKLADNÍ METODY FINANČNÍ ANALÝZY.....	41
4.3 POMĚROVÉ UKAZATELE	42
4.3.1 Ukazatele rentability	42
4.3.2 Ukazatele zadluženosti, majtkové a finanční struktury.....	43
4.3.3 Ukazatele likvidity	43
4.3.4 Ukazatele aktivity.....	43

II PRAKTICKÁ ČÁST	44
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY, A.S.....	45
5.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	45
5.2 ÚDAJE O ZÁKLADNÍM KAPITÁLU A.S.....	45
5.3 DALŠÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI XY, A.S.....	46
5.4 SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI XY, A.S.	46
5.5 ANALÝZA ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ TÝKAJÍCÍ SE SPOLEČNOSTI XY, A.S.....	47
5.5.1 Majetková struktura společnosti	47
5.5.2 Finanční struktura společnosti.....	48
5.5.3 Analýza nákladů a výnosů	49
6 PŘEVOD ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	50
6.1 TRANSFORMACE ROZVAHY – AKTIVA.....	50
6.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	50
6.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek	51
6.1.3 Dlouhodobý finanční majetek	52
6.1.4 Zásoby	52
6.1.5 Dlouhodobé pohledávky	53
6.1.6 Krátkodobé pohledávky	53
6.1.7 Krátkodobý finanční majetek	54
6.1.8 Časové rozlišení na straně aktiv	54
6.2 TRANSFORMACE ROZVAHY – PASIVA	54
6.2.1 Základní kapitál.....	55
6.2.2 Kapitálové fondy.....	55
6.2.3 Zákonný rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	55
6.2.4 Výsledek hospodaření minulých let	55
6.2.5 Výsledek hospodaření běžného účetního období.....	55
6.2.6 Rezervy	55
6.2.7 Dlouhodobé závazky	56
6.2.8 Krátkodobé závazky.....	56
6.2.9 Bankovní úvěry a výpomoci	57
6.2.10 Časové rozlišení na straně pasiv	58
6.3 TRANSFORMACE VÝSLEDOVKY	59
6.3.1 Tržby za prodej zboží.....	59
6.3.2 Náklady vynaložené na prodané zboží.....	59
6.3.3 Výkony	59
6.3.4 Výkonová spotřeba.....	60
6.3.5 Osobní náklady.....	61
6.3.6 Daně a poplatky.....	61
6.3.7 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	61
6.3.8 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu.....	61
6.3.9 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	61
6.3.10 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	62
6.3.11 Ostatní provozní výnosy	62
6.3.12 Ostatní provozní náklady	62
6.3.13 Výnosové úroky	62

6.3.14	Nákladové úroky	62
6.3.15	Ostatní finanční výnosy	63
6.3.16	Ostatní finanční náklady	63
6.3.17	Mimořádné výnosy a náklady	63
6.3.18	Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná.....	63
6.3.19	Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená.....	63
7	PROJEKT PŘECHODU NA IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	64
7.1	DŮVODY PŘECHODU NA IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	64
7.2	URČENÍ KLÍČOVÝCH DAT PŘECHODU NA IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	65
	KLASIFIKACE DLE IFRS PRO SME	65
7.2.1	Převodový můstek - rozvaha	65
7.2.2	Převodový můstek - výsledovka	69
	KOREKCE V SOUVISLOSTI PŘECHODU NA IFRS PRO SME	70
7.2.3	Finanční leasing	70
7.2.4	Drobný hmotný a nehmotný majetek	76
7.2.5	Rezervy	77
7.2.6	Výpočet odložené daně z příjmu právnických osob	78
7.3	ÚČETNÍ VÝKAZY SESTAVENÉ DLE IFRS PRO SME	79
7.3.1	Výkaz o finanční situaci	79
7.3.2	Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření.....	81
7.3.3	Výkaz o peněžních tocích	82
7.3.4	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.....	82
7.3.5	Příloha	82
7.4	UŽITÍ IFRS V MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNICÍCH	83
7.4.1	Hlavní problémy při přechodu na IFRS pro malé a střední podniky	83
7.4.2	Změny v podniku při přechodu na IFRS a jejich řízení	83
7.5	VLIV PŘECHODU DLE IFRS NA VÝSLEDKY FINANČNÍ ANALÝZY	85
7.5.1	Rozbor aktiv a pasiv	85
7.5.2	Rozbor výsledku hospodaření	86
7.5.3	Vyčíslení poměrových ukazatelů dle ČÚL a IFRS pro SME	87
	ZÁVĚR	90
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	92
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	94
	SEZNAM GRAFŮ	95
	SEZNAM TABULEK.....	96
	SEZNAM PŘÍLOH.....	97

ÚVOD

V podmínkách rostoucího vlivu globalizace obchodu a kapitálových trhů není již postačující regulace účetnictví v rámci jedné země. Z tohoto důvodu stále vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví, tedy celosvětově platných účetních norem.

Šance společností vstoupit na nové zahraniční trhy a uspět mezi velkým množstvím konkurentů je velmi složitá a obtížná. Při hledání investorů a obchodních partnerů, se stává srovnatelnost a transparentnost účetních výkazů nezbytností. Proto je pro podniky, nejen v České republice, stále více aktuální přechod vykazování účetnictví dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). V současné době musí v České republice povinně účtovat dle plných IFRS jen společnosti, jejichž cenné papíry jsou emitovány na regulovaném trhu. Pro ostatní společnosti je vykazování dle IFRS dobrovolné.

Za klíčové faktory ekonomického růstu v zemích Evropské unie, jsou považovány malé a střední podniky (SME), proto je nutností soustavně podporovat tyto subjekty a rozšiřovat možnost jejich působení. Aplikace plných IFRS není pro SME vhodná, především z toho důvodu, že náklady na implementaci jsou výrazně vyšší než jejich přínosy. Evropská unie, respektive Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) má samozřejmě velký zájem na harmonizaci účetnictví i pro tyto subjekty, a tak po pětiletém úsilí, je v červenci roku 2009 vydán Standard pro SME. Projekt byl soustředěn na shrnutí Mezinárodních účetních standardů do jediného předpisu, který by vyhovoval potřebám malých a středních podniků, přesněji řečeno subjektům, jejichž finanční nástroje nejsou obchodované na veřejném trhu. IFRS pro SME vychází z principů plných IFRS, tyto principy však byly v řadě případů zjednodušeny tak, aby vyhovovaly potřebám SME.

Účetní jednotky (ÚJ) mohou zatím dobrovolně použít IFRS pro SME pro sestavení účetní závěrky, legislativně není závazné datum účinnosti v České republice dosud stanoveno. Mezinárodní účetní standardy dnes již, ať už fakultativně nebo povinně, platí ve více než stovce zemí celého světa a řada států také plánuje přijmout nový Standard pro SME, patří mezi ně např. Velká Británie, Bahamy, Brazílie atd.

Hlavním cílem této diplomové práce je převod účetních výkazů společnosti XY, a.s. sestavených podle českých účetních předpisů na výkazy podle IFRS pro SME.

Diplomová práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část se zabývá harmonizací účetnictví nejenom v rámci Evropské unie, ale také ostatních zemí světa. Dále je popsán vývoj IFRS pro SME. Oddíly Standardu, které jsou pro společnost XY, a.s. relevantní, jsou popsány a srovnány s plnými IFRS a s českými účetními předpisy. V závěru teoretické části je popsána finanční analýza.

V analytické části je nejprve představena společnost XY, a.s. a analyzována česká účetní závěrka, která je podkladem pro projekt převodu účetních výkazů dle IFRS pro SME. Dále je provedena stručná finanční analýza a vyčíslení rozdílů, které vznikly po implementaci IFRS pro SME.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Vlivem globalizace světové ekonomiky dochází ke zvyšování podílu nadnárodních společností a rozvoji mezinárodního kapitálového trhu, podíly zahraničních investic, importu, exportu zboží apod., jsou stále významnější v hospodářství jednotlivých zemí.

Motto Evropské unie:

*Jednota
v rozmanitosti.*

V Evropě probíhá spolu s ekonomickou globalizací i hospodářské sjednocování, dochází k rozšiřování Evropské Unie, nejen z hlediska územního, ale i z hlediska centralizace pravomocí. Z tohoto důvodu stále vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví, tedy celosvětově platných účetních norem. Harmonizace má za úkol přibližování účetních pravidel a výkazů, tak aby účetní výkazy byly srozumitelné pro uživatele z různých zemí. Účetní informace jsou potřeba nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor a grantů v nejrůznějších podobách. Tlaky na harmonizaci se tedy postupně rozšiřují i mimo rámec velkých podnikatelských uskupení.

[2], [4]

1.1 Vývoj harmonizace účetnictví v Evropské unii

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii (EU) má kořeny již v roce 1973, kdy vznikl Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC¹) pro sestavování Mezinárodních účetních standardů (IAS²).

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. **Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS³, které jsou vydávány Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB)⁴.** [1], [2]

IASB byla založena v roce 2001 jako součást IASC, který vydával Mezinárodní standardy do roku 2001. Nově vydávané standardy již nenesou název IAS, ale IFRS. Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pouze umožňovala, tato strategie vyžaduje sestavovat konso-

¹ International Accounting Standards Committee (IASC)

² International Accounting Standards (IAS)

³ International Financial Reporting Standards (IFRS)

⁴ International Accounting Standards Board (IASB)

lidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS. Obě řady standardů platí současně do té doby, než budou stávající IAS nahrazeny novými IFRS. Cílem IASB je vytvoření komplexního systému kvalitních, srozumitelných účetních standardů a prosadit jejich celosvětové využití. Významnou tendencí vývoje mezinárodní harmonizace je také snaha o konvergenci souboru národních účetních standardů USA - US GAAP⁵ a IFRS. [2], [11]

Harmonizaci účetnictví se týkají směrnice Evropské unie: **čtvrtá směrnice** – o individuální účetní závěrce, **sedmá směrnice** – věnovaná konsolidované účetní závěrce a **osmá směrnice** – upravující kvalifikované ověření účetní závěrky - profesi auditora. Tyto směrnice tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie. Směrnice EU jsou závazné pro všechny členské státy, nemají však charakter právních norem. Postupem času však tyto směrnice zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. Problémem bylo zejména umožnění velkého množství variantních přístupů. [1], [2]

Požadavek Evropské unie, resp. Evropské komise se odrazil i v českých účetních předpisech, kdy v roce 2004 vstoupil v platnost odstavec 9 paragrafu 19 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanovil, pro obchodní společnosti emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských zemích Evropské unie, povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem Evropských společenství. [2]

IFRS pro SME

Bylo také naléhavým úkolem pokračovat ve zkoumání harmonizace účetnictví tzv. malých a středních podniků, tedy nejrozsáhlejší skupiny subjektů. Projekt IFRS pro SME byl zahájen v roce 2004, finální verze Standardu byla přijata 9. července 2009, účinnost Standardu je okamžitá. Hlavní rozdíly proti „plným“ IFRS spočívají ve zjednodušení některých pravidel, upuštění od požadavků nerelevantních pro malé a střední podniky a omezení požadavků na zveřejnění v příloze účetní závěrky. Standardy pro malé a střední podniky budou vždy novelizovány maximálně jednou za tři roky. [17]

⁵ General Accepted Accounting Principles (US GAAP)

1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

1.2.1 Hlavní cíle Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB)

- vytvářet, ve veřejném zájmu jednotný soubor vysoce kvalitních a srozumitelných účetních standardů, které budou poskytovat transparentní a srovnatelné informace pro uživatele z různých zemí světa
- podporovat využívání a důsledné uplatňování těchto standardů a pracovat na zdokonalení a harmonizaci účetních standardů [9]

1.2.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec je teoretickým podkladem pro sestavování a předkládání účetních výkazů v souladu s IFRS. Zastřešuje všechny standardy a zároveň na něj lze odkazovat při neexistenci pravidel upravující určitý problém.

Vytyčuje základní účetní zásady a předpoklady, definuje jednotlivé účetní kategorie, výchozí varianty oceňování a koncepce uchování podnikové podstaty. Definice a zásady uvedené v Koncepčním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. Jednotlivé standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, z těchto definic vycházejí. Pochopení Koncepčního rámce je důležitým předpokladem pro porozumění všem standardům. [2], [11]

Koncepční rámec vymezuje:

- uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby,
- cíl účetní závěrky,
- základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování základních prvků účetní závěrky,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Uživatelé účetní závěrky, cíle a součásti účetní závěrky

Koncepční rámec vychází z vymezení uživatelů účetní závěrky a jejich informačních potřeb. Účetní závěrka v souladu s IFRS je určena především externím uživatelům a musí se přizpůsobovat jejich potřebám. [2]

Jednotliví uživatelé však požadují rozdílné informace. *Investory* zajímají informace o dosaženém zisku, rentabilitě investic, riziku spojeném s investicí. *Věřitelé* požadují informace o solventnosti podniku. *Zaměstnanci* zajímá stabilita podniku, ziskovost a dlouhodobá perspektiva pracovní příležitosti. *Dodavatelé i odběratelé* – analyzují účetní informace, aby mohli odhadnout perspektivu dlouhodobého obchodního vztahu. *Stát* vyžaduje statistické údaje o činnosti podniku, podklady pro vyčíslení daní atd. *Veřejnost* se zajímá o účetní informace s ohledem na zjištění perspektiv zaměstnání v podniku, informuje se o ekonomických i mimoekonomických vlivech (např. ekologických).

Proto, aby účetní závěrka pokryla co nejvíce těchto odlišných potřeb, definuje koncepční rámec cíl účetní závěrky následovně.

Účetní závěrka má za úkol informovat uživatele účetní závěrky o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici podniku, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů při jejich ekonomických rozhodnutích. [2], [11]

Informace o finanční pozici pomohou poskytnout informace o budoucí potřebě cizích zdrojů, ale i jak bude podnik úspěšný v jejich získávání, dále také o schopnosti podniku dostát svým závazkům v termínu. Informace o výkonnosti a ziskovosti se využívají k odhadnutí možného vývoje struktury a velikosti zdrojů, které bude podnik využívat v budoucnu. Výkonnost podniku lze měřit pomocí ziskovosti, přičemž je posuzována efektivnost vynaložených zdrojů. [2]

Součástí účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS jsou:

- výkaz o změnách ve finanční pozici - rozvaha,
- výkaz o úplném výsledku hospodaření - výsledovka,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích a
- příloha k účetním výkazům.

Případně je dále doplněna o další zprávy a vysvětlující podklady (např. zpráva vedení podniku, environmentální výkazy atd.).

Obecné úpravě obsahu účetní závěrky je věnován IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky. Výkazu o peněžních tocích je věnován samostatný standard IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích. [2]

Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Koncepční rámec definuje dva základní předpoklady, které musí být při sestavení účetní závěrky splněny:

- **akruální princip** – transakce a jiné skutečnosti jsou uznány v tom období, kdy nastanou, a nikoli až když podnik přijímá či vydává peněžní prostředky.
- **předpoklad neomezeného trvání podniku (going concern)** – vychází z předpokladu, že podnik neuvažuje o ukončení své činnosti, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti a bude pokračovat v podnikání v dohledné budoucnosti.

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje čtyři hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, kterými jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

Podstatnou vlastností informací uváděných v účetní závěrce je jejich snadná **srozumitelnost**, přičemž se předpokládá, že uživatelé mají dostatečné účetní a ekonomické znalosti. **Relevantní** informace napomáhají svým uživatelům ke správnému rozhodování. S relevantí úzce souvisí významnost informace, jejíž vynechání nebo zkreslení by mohlo ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů. Aby byly informace užitečné, musí být také **spolehlivé**. Spolehlivé účetní informace představují věrně to, co představovat mají a neobsahují závažnou chybu či zkreslení. V rámci zajištění spolehlivosti se Koncepční rámec zabývá i dalšími vlastnostmi jako je objektivita, nestrannost, opatrnost, obezřetnost, prozíravost, úplnost. Účetní informace by měly být **srovnatelné** nejen v časové řadě, ale i v porovnání s výkazy jiných podniků. Pro vzájemnou srovnatelnost, je důležité, aby jejich uživatelé měli přehled o používaných účetních metodách a postupech. Dále zde patří významnost, obsah nad formou, opatrnost, úplnost, včasnost, rovnováha mezi přínosem a náklady. [2], [5]

Přednost podstaty nad formou znamená, že na rozdíl od většiny národních účetních předpisů, IFRS nenařizuje žádné konkrétní účetní postupy. Tato chybějící konkretizace způsobuje nemalé potíže lidem zvyklým na vzorovou účtovou osnovu či postupy účtování. [7]

Základní prvky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje dvě skupiny prvků účetních výkazů, základními prvky, které se přímo vztahují k vyjádření finanční pozice, jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál a základními prvky, které se přímo vztahují k měření výkonnosti, jsou výnosy a náklady.

- **Aktivum** je ekonomickým zdrojem využívaným podnikem, jehož existence je v podniku výsledkem minulých událostí, a očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch, který je spolehlivě měřitelný. Aktivum může mít hmotnou nebo nehmotnou formu, aktivum musí být zároveň podnikem kontrolováno.
- **Závazek** je definován jako současná povinnost podniku, která v budoucnosti vyvolá odliv ekonomických užiteků v důsledku minulé události. Je také důležité, aby tento odliv zdrojů byl spolehlivě ocenitelný. Při měření závazků je v některých případech nutno využít značného stupně odhadu (např. u rezerv).
- **Vlastní kapitál** je vymezen jako zbytková část aktiv po odečtení všech závazků podniku. Vlastní kapitál je obvykle v rozvaze dále členěn, za účelem poskytování podrobnějších informací pro rozhodování účetní závěrky.
- **Výnosy** představují zvýšení ekonomického prospěchu, projevující se zvýšením aktiv nebo snížením závazků v účetním období, a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků. Výnosy jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud je lze spolehlivě vyjádřit. Koncepční rámec člení výnosy na **tržby** (revenues) – výsledek běžných činností týkající se hlavní činnosti a **přírůstky** (gains) – ostatní položky vyhovující definici výnosů.
- **Náklady** jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo snížením aktiv, které v konečném důsledku vede ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.

K uznání a vykázání nákladů ve výsledovce dochází stejně jako u výnosů, tedy v případech vysokého stupně jistoty snížení ekonomického prospěchu, spolehlivosti měření a vykázání v období jejich vzniku. Také náklady se člení na **náklady** (expenses) – z běžné činnosti a **újmny** (losses) – opakem přínosů gains.

Koncepty oceňování, pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Vypovídací schopnost účetních informací zásadně ovlivňuje použitý způsob oceňování jednotlivých prvků účetních výkazů. V koncepčním rámci a jednotlivých standardech jsou tyto oceňovací základny, které se dělí na primární ocenění a následné ocenění.

Primární ocenění představuje:

- **Historická cena** – cena aktiva v době pořízení a závazky v částkách „přínosu“, který byl získán při směně za závazek.
- **Běžná (reprodukční) cena** – částka, za kterou by bylo aktivum pořízeno v současnosti a závazky v nediskontované částce potřebné k vypořádání v současnosti.
- **Realizovatelná (vypořádací) hodnota** – cena aktiva získána při prodeji za obvyklých podmínek a vypořádání závazků za standardních okolností.
- **Současná hodnota** – aktiva vykazována v diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů a závazky v diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů.

Následné ocenění:

- **Fair value** – částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo závazek vyrovnán mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek
- **Zůstatková hodnota** – historická cena snižená o kumulované oprávků a snížení hodnoty.
- **Zpětně získatelná částka** – vyšší částka z fair value aktiva snižená o náklady spojené s prodejem a jeho hodnoty z užívání. [5], [11]

Nejčastěji používaným konceptem oceňování jsou historická cena, často v kombinaci s jinými metodami. Koncepční rámec nepreferuje žádnou z uvedených oceňovacích základen. Z oceňovacích základen neuvedených v koncepčním rámci se jednoznačně nejvíce používá fair value – nejčastěji je to tržní cena příslušného aktiva nebo závazku.

Koncepční rámec se ve svém závěru zabývá pojetím kapitálu a jeho uchováním. V ČR je tento problém v odborné literatuře označován jako uchování podnikové podstaty, nebo také majetkové podstaty podniku a jeho uchování. Zisk může být vykázán až tehdy, kdy je uchována podniková podstata. Koncepční rámec rozlišuje *finanční pojetí a produkční (fyzické) pojetí uchování kapitálu*. Ve finančním pojetí podnik dosahuje zisku v momentě,

kdy je stav vlastního kapitálu na konci období vyloučený o vklady a výběry vlastníků vyšší než byl jeho stav na začátku období. V produkčním pojetí uchování kapitálu podnik dosahuje zisku tehdy, je-li fyzická produkční kapacita na konci období vyšší než na začátku období. [5]

2 IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY (SME)

2.1 Postavení malých a středních podniků v Evropské unii

Malé a střední podniky (SME⁶) mají v Evropské unii (EU) specifické postavení. SME jsou hlavním hnacím motorem hospodářského růstu, inovací, tvorby pracovních míst a sociální integrace. V současnosti působí v EU 20 mil. SME, což představuje 99 % všech podniků. Evropská komise se zaměřuje na podporu podnikatelských aktivit a na zlepšení podnikatelského prostředí pro SME tak, aby mohly plně realizovat svůj potenciál. Přijímá také opatření na podporu stávajících i nových podnikatelských subjektů, zvláštní pozornost je kladena na specifické formy podnikání jako např. podnikajícím ženám, řemeslná výroba nebo sociální ekonomika. Všechny aktivity zaměřené na podporu SME spadají pod jednotný souhrnný rámec „Small Business Act“ pro Evropu – SBA⁷.

Pro SME je charakteristické, že se zapojují do přeshraničních aktivit na jednotném trhu výrazně méně než velké podniky. SME rozvíjejí své aktivity zejména na domácích trzích, vzhledem k současnému globálnímu prostředí, je více než jasné, že zapojení SME do přeshraničních aktivit a účast na jednotném trhu by zvýšila jejich konkurenceschopnost a výkonnost, což by mohlo velmi výrazně ovlivnit ekonomiku a hospodářský růst celé EU.

[1], [16]

2.2 Malé a střední podniky podle velikosti

Kritéria Evropské unie k 1. 1. 2005:

<i>Středně velké podniky</i>	Počet zaměstnanců	max. 249
	Aktiva v rozvaze - max.	max. 43 milionů Eur
	Čistý obrat	max. 50 milionů Eur
<i>Malé podniky</i>	Počet zaměstnanců	10 – 49
	Aktiva v rozvaze	2 – 10 milionů Eur
	Čistý obrat	2 – 10 milionů Eur
<i>„Mikro“ podniky</i>	pod kritérii pro malé podniky	[18]

⁶ Small and Medium – sized Entities

⁷ Iniciativa pro podporu konkurenceschopnosti SME

K 9. 7. 2009 se již kritéria IASB pro posouzení SME netýkají aktiv, zaměstnanců či obratu, záleží především na tom, zda se jedná o účetní jednotky s veřejnou odpovědností či nikoliv, viz podkapitola 2.5.

2.3 Bariéry v podnikání na jednotném trhu

Bariéry v podnikání SME na jednotném trhu ve srovnání s velkými společnostmi:

- neexistence jednotných účetních standardů pro SME,
- neexistence jednotné úpravy zdaňování SME,
- omezená nabídka kapitálu a finančních zdrojů,
- nedostatek podpory podnikání SME na jednotném trhu,
- nedostatek informací.

Bariéry v podnikání společné pro SME i pro velké společnosti:

- odlišnosti právních předpisů jednotlivých členských zemí,
- kulturní a jazykové rozdíly.

Za stěžejní lze považovat překážky, které vyplývají z nejednotné úpravy systémů účetnictví, týkajících se SME v jednotlivých zemích, a překážky vyplývající z výrazných odlišností v daňových systémech jednotlivých zemí.

Bylo třeba vytvořit a implementovat účetní standardy pro SME, které by plně odpovídaly jejich potřebám a nadměrně je nezatěžovaly. [1], [6]

2.4 Tvorba IFRS pro malé a střední podniky

Jak již bylo uvedeno v kapitole 1, v roce 2000 byla Evropskou komisí vyhlášena nová harmonizační strategie, která obsahovala zásadní koncepční změnu, za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS vydávané IASB, zároveň byla vyslovena potřeba vytvořit zvláštní verzi IFRS pro SME a zahájit projekt tvorby IFRS pro SME.

Pro harmonizaci účetnictví pro SME bylo určeno několik projektů např. projekt pro mezivládní pracovní skupiny expertů při OSN, jehož cílem bylo vytvoření koncepce účetnictví a výkaznictví pro SME. Za stěžejní lze však jednoznačně preferovat projekt IASB, kdy v roce 2004 byl zveřejněn Diskusní materiál IFRS pro SME. Účelem tohoto diskusního materiálu bylo podnítit diskusi týkající se základního přístupu k tvorbě standardů pro SME. Respondenti však ve většině případů pouze uváděli, že jistá zjednodušení jsou potřebná.

Proto dále IASB rozhodla uspořádat veřejné jednání s uživateli a předkladateli finančních výkazů SME, na kterém se budou moci k identifikaci a způsobu zjednodušení rozpoznání a oceňování položek v rámci IFRS pro SME vyjádřit. Na základě připomínek a názorů získaných během jednání byla vytvořena předběžná představa týkající se požadavků IFRS pro SME. Celý projekt však nabral výrazné zpoždění, neboť diskusní materiál měl být do konce roku 2005 připraven ke zveřejnění, aby mohl začít platit od 1. 1. 2007. Ke zveřejnění však došlo až 15. 2. 2007, uzávěrka odborné diskuse byla 30. 11. 2007. [6]

Finální verzi Standardu IFRS pro SME vydala IASB dne 9. 7. 2009 s okamžitou účinností. Jedná se o 230 stran materiálu, jenž byl vytvořen pro konkrétní potřeby a možnosti SME, dále obsahuje zdůvodnění závěrů a implementační příručku. IFRS pro SME vycházejí ze stejných principů jako plné IFRS, avšak nejsou zde zahrnuty oblasti, které nejsou pro SME relevantní. Tyto principy jsou v řadě případů zjednodušeny tak, aby účetní požadavky kladené na SME nebyly příliš komplikované, a aby náklady a vynaložené úsilí nebyly nepřiměřené. [6], [13]

Zjednodušení se týká zejména těchto oblastí:

- ocenění investic,
- nefinanční aktiva a goodwill,
- výpůjční náklady,
- náklady na vývoj a výzkum,
- podnikové kombinace,
- vykazování dotací.

Hlavním cílem navrhovaného IFRS pro SME bylo zjednodušení souboru pravidel pro účetní výkaznictví, které vychází z plných IFRS, které jsou především určeny pro velké kapitálové společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na finančních trzích. Standard pro SME je navržen tak, aby mohl být aplikován při sestavování finančních výkazů pro podnikatelské subjekty, a aby poskytované informace byly srovnatelné v čase i při mezipodnikovém srovnávání. Do budoucna se předpokládají další redukce zátěže pro SME, novely však budou předkládány odborné veřejnosti k připomínkám každé tři roky. Standard bude tedy novelizován maximálně jedenkrát za tři roky. Vzhledem ke standardnímu schvalovacímu procesu IASB lze předpokládat, že se první novela objeví nejdříve za čtyři až pět let. [6]

Tento systém by měl být výrazně jednodušší než plné IFRS. IFRS pro SME by měly přispět především ke zvýšení srovnatelnosti s finančními výkazy různých zemí, k posílení důvěryhodnosti a ke snížení zátěže spojené s úpravami národních standardů.

2.5 Finální verze IFRS pro malé a střední podniky

V úvodu Standardu jsou definovány základní pojmy, jako je IASB a její organizační struktura a cíle její činnosti, dále IFRS, finanční výkazy sloužící ke všeobecným účelům, IFRS pro SME včetně rámcového rozsahu jejich použití, struktury a způsobu jejich úprav.

V první sekci je definován rozsah působnosti Standardu, který je určen malým a středním podnikům, které nejsou předmětem veřejného zájmu, a které vydávají účetní závěrku určenou externím uživatelům ke všeobecným účelům. Účetní jednotka je předmětem veřejného zájmu, jestliže jsou její dluhové nebo kapitálové nástroje obchodovány na veřejném kapitálovém trhu nebo jestliže má ve svěřenské správě aktiva patřící široké veřejnosti. [6], [13]

Další část je věnována konceptům a obecným principům, z nichž má účetní závěrka SME vycházet. Oddíl vymezuje:

- účel účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky, které vyjadřují přínos informací účetní závěrky,
- způsob vykazování a oceňování základních prvků. [9]

Obecné principy IFRS platí pro všechny ÚJ, a proto i pojetí jednotlivých účetních aspektů v tomto Standardu je odvozeno z koncepčního rámce IASB. Těmito aspekty jsou např. cíle účetního výkaznictví SME, kvalitativní rysy informací uvedených v účetní závěrce nebo všeobecné účetní a oceňovací principy. [13], [14]

Struktura účetní závěrky podniku dle IFRS pro malé a střední podniky má podobnou strukturu jako účetní závěrka sestavená dle plných IFRS. Závěrka obsahuje:

- výkaz o finanční situaci,
- výkaz souhrnného výsledku hospodaření,
- výkaz peněžních toků,
- výkaz o změnách ve vlastním kapitálu,
- přílohu, včetně popisu významných účetních zásad.

Účetní závěrka musí rovněž obsahovat informace týkající se předchozího období, nicméně počáteční výkaz finanční pozice, tak jak jej požaduje IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, malé a střední podniky sestavovat nemusí. [13]

3 ZÁKLADNÍ PRINCIPY IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY A SROVNÁNÍ S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU

V následujících podkapitolách je uveden přehled podobností a rozdílů mezi IFRS pro SME, plnými IFRS a českou účetní legislativou (ČÚL). V současné době již existuje značné množství podobností mezi základními principy IFRS a ČÚL, avšak i nadále přetrvávají významné rozdíly mezi jednotlivými dílčími zásadami, které mohou mít významný dopad na finanční výkazy. Obecné principy IFRS platí pro všechny účetní jednotky, tedy i pro malé a střední podniky, a proto i pojetí jednotlivých účetních aspektů ve Standardu pro malé střední podniky vychází z koncepčního rámce IASB. IFRS pro SME jsou oproti plným IFRS zjednodušeny, ze Standardu pro SME jsou v některých oblastech zrušeny možnosti alternativního způsobu účtování a v některých oblastech dochází ke změně ve způsobu účtování. [13], [19]

Jsou brány v úvahu oddíly Standardu pro SME, se kterými se nejčastěji setkáváme v praxi, a také jsou relevantní pro převáděnou společnost XY, a.s. Rozdíly či podobnosti mezi IFRS pro SME, plnými IFRS a ČÚL jsou přehledně zobrazeny v tabulkách.

3.1 Oddíl 10 – Účetní pravidla, odhady a chyby (IAS 8)

Věnuje se problematice výběru a aplikace účetních pravidel, změnám v odhadech a opravám chyb minulých období. Cílem je zvýšení relevance a spolehlivosti účetních závěrek ÚJ a tím zajištění srovnatelnosti účetních závěrek.

Tab. 1. Oddíl 10 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Výběr a aplikace účetních politik	Pokud se určitý standard nebo jeho interpretace týká konkrétní transakce, jiné události či situace, relevantní účetní politiky mají být určeny na základě aplikace standardu nebo jeho interpretace a zvážení souvisejících implementačních pokynů k danému standardu nebo interpretaci, jež vydala IASB. Uvedené účetní politiky není třeba aplikovat v případech, že jejich dopad není významný.		ÚJ jsou povinny dodržovat uspořádání a označování položek účetní závěrky (také konsolidované) a obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody vyplývající ze související prováděcí vyhlášky. ./.

Změny v účetních politikách	Aplikují se retrospektivně (zpětně), tzn. aplikují se na transakce, události či situace tak, jako by byly používány vždy. Vykazované srovnávací informace jsou tedy přepracovány tak, aby odražely relevantní období, jakož i počáteční stav nerozděleného zisku nejzazšího vykazaného období.	Dopady změny se zahrnují do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky. Výjimkou je první rok účtování o odložené dani, která se účtuje proti vlastnímu kapitálu.
Změny v účetních odhadech	Vykázat ve výsledovce běžného období, a pokud je to možné, také popsat dopad do příštích období.	Srovnatelné s IFRS.
Opravy významných chyb	Údaje srovnávacího období se upraví. V případě, že chyba nastala ještě dříve než ve vykázaném srovnávacím období, musí být vykázána retrospektivně upravená počáteční rozvaha srovnávacího období.	Zahrnují se do výkazu zisku a ztráty běžného roku jako mimořádné položky.

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.2 Oddíl 11, 12– Základní finanční nástroje, Finanční nástroje (IAS 39)

Jsou zde definovány zásady pro účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv o nákupu nebo prodeji nefinančních položek.

ÚJ si mohou vybrat a účtovat všechny finanční nástroje buď podle IFRS pro SME, nebo podle ustanovení IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování.

IFRS pro SME rozlišuje dvě kategorie finančních nástrojů:

- Oddíl 11 Základní finanční nástroje – ocenění zůstatkovou hodnotou, (např. držené dluhové cenné papíry a směnky, nederivátového charakteru),
- Oddíl 12 Ostatní finanční nástroje – ocenění reálnou hodnotou, (např. deriváty nebo kapitálové nástroje).

Tab. 2. Oddíl 11, 12 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Úprava	Problematika je upravena Oddílem 11 a 12. Rozdělení se týká derivátových a nederivátových finančních nástrojů.	IAS 39 se zabývá problematikou finančních nástrojů komplexně.	Problematika je upravena Zákonem o účetnictví, Vyhláškou a dalšími předpisy.
Zásady odúčtování finančního aktiva	Pravidla pro SME byla zjednodušena. Lze je odúčtovat pouze v případě, že ÚJ převedla na jiný subjekt v podstatě všechna rizika a požitky s aktivem související nebo kontrolu nad ním.	Finanční aktiva jsou vyňata z rozvahy na základě posouzení jejich rizika a přínosu.	Neobsahuje žádné konkrétní ustanovení, s výjimkou finančních institucí.

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.3 Oddíl 13 – Zásoby (IAS 2)

Hlavním cílem této části je stanovení pravidel účetního zobrazení stavu a pohybu zásob (jak zásob nakupovaných, tak zásob vlastní výroby). [5]

Tab. 3. Oddíl 13 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Definice	Zásobami jsou: a) aktiva držená za účelem prodeje b) aktiva ve výrobním procesu, určená k prodeji nebo c) aktiva ve formě materiálu, které se spotřebují ve výrobním procesu.		Neobsahuje žádné všeobecné definice zásob, jednotlivé položky jsou popsány v rámci definic rozvahových položek.
Oceňování zásob	Zásoby se oceňují na nižší úrovni nákladů na jejich pořízení nebo čisté realizovatelné hodnoty, která je vymezena jako odhadnutelná prodejní cena v běžném podnikání. Snížení ocenění zásob je možné stornovat na původní hodnotu.		Oceňování PC nebo VN. Dočasné snížení zásob by mělo být kryto OP, a odpis by měl být proveden pokud dojde k trvalému snížení hodnoty. ./.

Výpůjční náklady související se zásobami	Veškeré výpůjční náklady se musí účtovat přímo do nákladů a není možné je aktivovat.	Plné IFRS i ČÚL umožňují účtování výpůjčních nákladů přímo do nákladů i jejich aktivaci. Zatímco IFRS jednoznačně prohlašuje za vzorové řešení jejich vykazování v nákladech, jsou podle ČÚL obě alternativy rovnocenné.
Uznání nákladů ovlivňující zisk	Pořizovací náklady obsahují náklady na nákup, zpracování a ostatní související náklady. Náklady na zpracování v sobě zahrnují přímé i režijní náklady	Do nákladů nemusí být zahrnuta výrobní režie. Zásoby vyrobené v krátkodobém cyklu lze ocenit v přímých nákladech, v dlouhodobém cyklu je zahrnuta správní režie.
Techniky ocenění nákladů	Pro stanovení ceny se používá metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru. Metoda LIFO je v IFRS i ČÚL zakázána.	
Náhradní díly	Dle IFRS nejsou součástí zásob významné náhradní díly dlouhodobé povahy – jsou řešeny v rámci pozemků, budov a zařízení. Jsou definovány jako aktiva.	Od 1. 1. 2010 jsou významné náhradní díly uznávány jako dlouhodobý majetek ÚJ, které je možné odepisovat.

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.4 Oddíl 16 – Investice do nemovitostí (IAS 40)

Tab. 4. Oddíl 16 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Definice	Investice do pozemků nebo budov, které jsou drženy za účelem získávání výnosů z nájemného nebo za účelem zhodnocení kapitálu, spíše než k využití v běžném podnikání. Základním odlišením od investic do nemovitostí od ostatních podílů na nemovitostech, je fakt, že peněžní toky z těchto investic nezávisí na peněžních tocích z jiných aktiv podniku.		Není zavedená definice, která by odpovídala standardu. Vše je účtováno jako jiný DHM. ./.

Rozpoznání a počáteční ocenění	Investice do nemovitosti se zaúčtuje jako aktivum tehdy, je-li pravděpodobné, že ekonomický prospěch související s touto investicí poplyne podniku a náklad investice lze spolehlivě vyjádřit. Standard vyžaduje, aby byla investice v rámci výchozího ocenění oceněna pořizovacími náklady, včetně transakčních nákladů.	Neupravuje.	
Následné ocenění	Investice do nemovitostí musí být oceňovány reálnou hodnotou. Pokud reálnou hodnotu není možné spolehlivě a bez nepřiměřených nákladů a úsilí stanovit, účtují se tyto investice jako DHM modelem pořizovací cena – odpisy – snížení hodnoty.	Standard povoluje využít pro následné zaúčtování investice do nemovitostí jednu ze dvou metod účtování o investicích do nemovitostí: <i>metodu stanovení reálné hodnoty</i> nebo <i>nákladový model</i> . Zvolenou metodu je nutno (s několika málo výjimkami) aplikovat na veškeré investice podniku do nemovitostí a Standard nedoporučuje přechod z metody stanovení reálné hodnoty na nákladový model	Neupravuje.

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.5 Oddíl 17 – Pozemky, budovy a zařízení (IAS 16)

Cílem této části je regulace účetního výkaznictví pro SME týkající se pozemků, budov, zařízení a investic do nemovitostí, na které nelze uplatnit oceňování reálnou hodnotou.

Oblast účtování o pozemcích, budovách a zařízení obsahuje řadu rozdílů mezi IFRS a ČÚL. Některé z těch nejdůležitějších jsou shrnuty níže.

Tab. 5. Oddíl 17 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Definice	Definice pozemků, budov a zařízení jsou obdobné. ČÚL však obecně vykazuje náhradní díly jako zásoby. Podle IFRS jsou hlavní náhradní díly klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení, pokud ÚJ očekává, že je bude užívat déle než jedno účetní období.		
Úvodní rozpoznání a ocenění	Položka je uznána jako aktivum pokud její PC je zahrnuta do rozvahy jako majetek, tento náklad lze spolehlivě změřit a je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek. Položka zachycena jako majetek bude oceněna PC. Standard se také zabývá tím, co může být zahrnuto do PC.	Položka je uznána jako aktivum pokud její PC je zahrnuta do rozvahy jako majetek, tento náklad lze spolehlivě změřit a je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek. Položka zachycena jako majetek bude oceněna PC. Standard se také zabývá tím, co může být zahrnuto do PC.	Pozemky, budovy a zařízení se oceňují PC (VN či RPC). Obecná definice, co smí a nesmí být zahrnuto do PC je mnohem širší. Aby mohlo dojít k účetnímu zachycení, musí být položka uvedena do užívání. Od 1. 1. 2010 možnost komponentního odepisování. Do PC se nezahrnují náklady na demontáž či uvedení majetku do původního stavu.
Následné výdaje	IFRS nerozlišují počáteční výdaje a jakékoliv následné výdaje na aktivum, v obou případech musí veškeré výdaje splňovat kritéria pro vykázání DM, pokud je nesplňují, jsou účtovány do nákladů. Zvláštní pozornost je věnována problematice významných náhradních dílů, tato část by měla být účetně zachycena jako část DM, která je odepisována odděleně. Dále po realizaci každé zásadní revize je související výdaj zahrnut do účetní hodnoty této položky jako výměna, jsou-li splněna kritéria DM.	IFRS nerozlišují počáteční výdaje a jakékoliv následné výdaje na aktivum, v obou případech musí veškeré výdaje splňovat kritéria pro vykázání DM, pokud je nesplňují, jsou účtovány do nákladů. Zvláštní pozornost je věnována problematice významných náhradních dílů, tato část by měla být účetně zachycena jako část DM, která je odepisována odděleně. Dále po realizaci každé zásadní revize je související výdaj zahrnut do účetní hodnoty této položky jako výměna, jsou-li splněna kritéria DM.	Opravy či údržba se zpravidla účtují do nákladů. Technické zhodnocení není v ČÚL definováno, používá se však definice v daňové legislativě – jedná se o výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Pravidelnými zásadními revizemi se ČÚL nezabývá, je však možné použít časové rozlišení. ./.

Ocenění navazující na úvodní rozpoznání	Pozemky, budovy a zařízení se oceňují PC, která se snižuje o oprávk a opravné položky (ztráty ze snížení hodnoty). Model přecenění se nepoužívá.	Výběr ze dvou variant – <i>model tradičního oceňování</i> , kdy je položka vykazována v PC snížené o oprávk a ztráty ze snížení hodnoty a <i>model přecenění</i> vyžadující, aby položka byla vykazována v hodnotě po přecenění (reálná hodnota k datu přecenění) snížené o jakékoli následné oprávk a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty.	Je uznáván jen model tradičního oceňování PC (příp. VN či RPC) s rozdílným, zjednodušeným ošetřením snížení hodnoty. Přecenění není možné (s výjimkou určitých zvláštních případů, např. účtování o fúzí).
Odepisování	IFRS požaduje, aby odhadovaná zbytková hodnota a doba použitelnosti aktiva byla přehodnocena alespoň jednou ročně. Tento termín v ČÚL nebyl zaveden, a proto je odepisování v praxi obvykle prováděno tak, jako by položka měla zbytkovou hodnotu nulovou. Doba použitelnosti je podobná, ale zahájení odepisování se může lišit. IFRS – jakmile je k dispozici pro použití, ČÚL – zároveň s jejím uvedením do užívání. Nově od 1. 1. 2010 je v ČÚL taktéž dovoleno komponentní odepisování.		
Směna aktiv	Koncept směny aktiv je v IFRS a ČÚL odlišný. Zatímco v IFRS účtování o směnách vychází z komerční podstaty a transakce se ve většině případů účtuje v reálných hodnotách, ČÚL vyžaduje ocenění v PC, je-li cena sjednána ve směnné smlouvě, nebo v hodnotě, za kterou by bylo aktivum pořízeno v době směny.		
Odúčtování a vyřazení	IFRS poskytují obecný návod na odúčtování/vyřazení aktiv.	ČÚL uvádí otevřený seznam událostí, které mohou být příčinou odúčtování, (jako je prodej, likvidace, dar, vklad, převod, poškození nebo úbytek).	

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.6 Oddíl 18 – Nehmotná aktiva jiná než goodwill (IAS 38)

Řeší otázku účtování o nehmotných aktivech.

Tab. 6. Oddíl 18 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Definice	Identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.		Existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako DNM.
Nabytý nehmotný majetek	Nehmotná aktiva musí mít omezenou dobu životnosti. Pokud není spolehlivý odhad životnosti, předpokládá se životnost 10 let. Ocenění PC o oprávkou a OP (ztráty ze snížení hodnoty). Není možné jej přeceňovat.	Lze provést aktivaci, pokud jsou splněna určující kritéria, nehmotný majetek může mít neomezenou dobu použitelnosti, musí se však každoročně testovat na znehodnocení.	Lze provést aktivaci, pokud je naplněna definice nehmotného majetku, amortizace po dobu použitelnosti. Přeceňování a neomezená doba použitelnosti nejsou povoleny.
Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností	Veškeré výdaje na výzkum a vývoj se účtují přímo do nákladů, nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností není možné aktivovat.	Zaúčtování nákladů na výzkum průběžně s tím, jak jsou vynakládány. Náklady na vývoj se aktivují a následně amortizují, jsou-li splněna přísná uznávací kritéria.	Jsou aktivovány náklady na vývoj a výzkum, jsou-li určeny k obchodování. Vlastní náklady na vývoj softwaru pro vlastní použití jsou účtovány do nákladů.

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.7 Oddíl 20 - Leasing (IAS 17)

Stanovuje pravidla pro zobrazení majetku formou operačního či finančního leasingu jak z pohledu nájemce, tak z pohledu pronajímatele. Uplatňuje koncepci přednosti obsahu nad formou a současnou hodnotou jako základ pro oceňování.

Tab. 7. Oddíl 20 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Klasifikace leasingů	IFRS i ČÚL rozlišuje finanční a operativní leasing. V ČÚL se účtování řídí především právní formou transakce (leasingovou smlouvou), následkem čehož se o finančním i operativním leasingu účtuje stejně bez rozdílu. IFRS uplatňuje přednost podstaty nad právní formou leasingu. Leasing dle IFRS je klasifikován jako finanční, pokud převádí všechny podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. V opačném případě jde o operativní leasing.		
	Finanční leasing musí být aktivován ve finančních výkazech nájemce spolu s odpovídajícím závazkem. O operativním leasingu se účtuje jako v ČÚL.	O finančním leasingu se účtuje jako o operativním leasingu, nájemce tedy neaktivuje pronajaté aktivum v účetnictví a leasingové splátky zachycuje rovnoměrně v nákladech po dobu leasingu.	
Prodej a zpětný leasing	Zisk a ztráta realizovaná nájemcem z prodeje a zpětného leasingu se podle IFRS účtuje v závislosti na charakteru leasingové smlouvy (<i>finanční</i> – časově rozlišit a umořovat po dobu trvání nebo <i>operativní</i> – okamžité vykázání).	Transakce se ošetří jako prodej a následný zpětný pronájem. Zisk a ztráta realizovaná z prodeje a zpětného leasingu obecně vykazuje v momentě, kdy k ní dojde.	
Účtování o finanč. leasingu na straně nájemce	Nájemci vykazují ve své rozvaze finanční leasingy jako svůj majetek a závazky rovnající se reálné hodnotě minimálních leasingových splátek, nebo pokud je nižší, v současné hodnotě.	Finanční leasing se nevykazuje v účetní závěrce, ale pouze na podrozvahových účtech.	

Účtování o finanč. leasingu na straně pronajímatele	Vyžaduje účtování o pohledávce v částce rovnající se čisté finanční investici do leasingu. Nikoliv však účtování jako aktivum, neboť podstatná rizika a odměny byly převedeny na nájemce.	Účtování je i zde založeno na právní formě, a proto se o pronajatém aktivu účtuje v rozvaze stejně jako o každém jiném aktivu, které podnik používá.
--	---	--

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.8 Oddíl 21 - Rezervy, podmíněné závazky a aktiva (IAS 37)

Jsou zde definovány kritéria pro účtování rezerv, podmíněných aktiv a podmíněných závazků. Definice rezervy v IFRS i kritéria pro její účtování a oceňování jsou podstatně podrobnější než v ČÚL.

Tab. 8. Oddíl 21 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Definice	Není povoleno vytvářet rezervy tehdy, když to vyžadují zvláštní právní předpisy, pokud tyto rezervy nesplňují definici závazku. Nelze tvořit rezervy na budoucí ztráty, vyjma rezervy na ztrátové smlouvy.		Rezervy se tvoří na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody a podobné závazky a na restrukturalizaci. Při stanovení výše rezerv berou ÚJ v úvahu všechny předvídatelná rizika a možné ztráty. Definici podmíněného závazku ČÚL neuvádí.
Rozpoznání	V souladu s IFRS je nutné rezervu zaúčtovat když má ÚJ současný závazek, vzniklý v minulosti, k vyrovnání bude nezbytný odtok peněžních prostředků, výši takového závazku lze spolehlivě odhadnout. Pokud nejsou tyto podmínky splněny, o rezervě se neúčtuje.		ČÚL nedefinuje pro účtování o rezervách žádná speciální kritéria. Požadavky týkající se zákonných rezerv jsou upraveny zvláštními předpisy.
Oceňování	Rezerva se oceňuje před zdaněním. Částka vykázána jako rezerva musí být		ČÚL neobsahuje žádná speciální kritéria týkající se oceňování ./.

	stanovena jako nejlepší odhad výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni.	rezerv, používají se všeobecná oceňovací kritéria. Rezerva není oceněna současnou hodnotou, proto se může od rezervy podle IFRS lišit.
--	---	--

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.9 Oddíl 23 - Výnosy (IAS 18)

Cílem této části je stanovit účtování výnosů vznikajících z různých typů transakcí a událostí, jako je prodej zboží, poskytování služeb, a užití podnikových aktiv jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy. Zabývá se rozpoznáním, oceňováním a vykazováním výnosů. Primárním problémem při účtování výnosů je stanovit, kdy výnos nastal. Výnosy jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou budoucí ekonomické užítky, které mohou být spolehlivě oceněny.

Tab. 9. Oddíl 23 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Definice	Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období přírůstkem nebo vylepšením aktiv nebo snížením závazků, které vede ke snížení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Rozlišují se „tržby“ a „přírůstky“. Tržby – výsledek běžných činností podniku, přírůstky představují ostatní položky, které vyhovují definici.		ČÚL neuvádí žádnou definici výnosů a často se postupuje dle právní formy transakce. Výnos je zaúčtován k datu doručení zboží kupujícímu nebo k datu poskytnutí služby.
Oceňování	Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty, a to se zahrnutím eventuálních obchodních srážek (slevy, rabaty), které společnost poskytla odběratelům. Při finanční transakci je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby.		ČÚL se oceněním výnosů nezabývá. Neuvádí se také nutnost oddělení skutečných výnosů a prvku financování. V praxi dle ČÚL se toto oddělování rovněž nepoužívá. ./.

Identifikace transakce	ÚJ aplikuje kritéria pro uznání výnosu odděleně u každé transakce, to znamená, že transakce je třeba analyzovat v souladu s jejich ekonomickou podstatou, aby bylo možné určit, zda mají být kombinovány s jinými transakcemi nebo rozčleněny na jednotlivé složky.	Nezabývá se.	
Vykazování tržeb z prodeje zboží	Lze vykázat výnosy, pokud rizika a odměny z vlastnictví přešly na kupujícího, ÚJ si neponechává kontrolu nad tímto zbožím, částka výnosů může být spolehlivě oceněna, ekonomické užítky poplynou ÚJ a případné náklady spojené s transakcí mohou být spolehlivě oceněny.	Neexistuje srovnatelná úprava pro vykazování výnosů, vykazování výnosů se řídí smluvním ujednáním.	
Vykazování výnosů z prodeje služeb	Výnosy jsou zachyceny pouze v případě, že je spolehlivě odhadnut výsledek transakce – částka výnosů může být spolehlivě oceněna, k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení a vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.	Podle ČÚL nelze použít metodu stupně dokončení transakce. K uznání plných výnosů dochází v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování či po dokončení transakce.	
Stavební smlouvy	Úprava se vztahuje na smlouvy s pevnou cenou a smlouvy se stanovenou přírážkou k nákladům zhotovitele pro zhotovení aktiva nebo souboru aktiv. Vykazují se výnosy a náklady dle stupně dokončení smlouvy (tzv. metoda procenta dokončení).	Používá se metoda procenta dokončení. Pokud nelze spolehlivě zjistit výsledky smlouvy, používá se tzv. metoda nulového zisku, kdy jsou výnosy vykázány v rozsahu vzniklých nákladů na smlouvu, u kterých se očekává, že budou pokryty výnosy.	Neexistuje speciální účetní úprava pro oblast stavebních smluv. Není definována metoda procenta dokončení, způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání, obvykle se jedná o tzv. metodu dokončených kontraktů, jelikož zahrnutí nerealizovaných zisků není povoleno.

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.10 Oddíl 24 – Státní dotace (IAS 20)

Tato část Standardu pro SME se používá pro účtování a vykazování státních dotací, které představují podporu státu ve formě převodu prostředků ve prospěch ÚJ výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozních činností ÚJ. Hlavním účetním problémem je účetní přístup k výnosu, který dotace představují. Uplatňuje se princip vzájemného přiřazování nákladů a výnosů (např. časové rozlišování výnosů po celou dobu životnosti dotovaného dlouhodobého majetku).

Tab. 10. Oddíl 24 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Rozpoznání	Účtují se jako výnosy příštích období a amortizují se, pokud existuje dostatečná jistota, že ÚJ bude splňovat s nimi spojené podmínky a dotace budou obdrženy. Není rozdíl v účtování jednotlivých forem dotací – peněžité, nepeněžité či prominuté státní půjčky. Pokud dotace budou přijaty před tím, než jsou splněny podmínky pro jejich přijetí, jsou přijaté dotace vykázány jako závazek.		Srovnatelné s IFRS, IFRS však k rozpoznání vyžaduje přiměřené ujištění o dodržení podmínek dotací. V případě nedodržení podmínek nutno zrušit jejich minulé zaúčtování.
Prezentace	Jsou-li dotace určeny na konkrétní aktiva. Vykazují se jako odložený výnos a nepoužívá se odečtení hodnoty od účetní hodnoty příslušného aktiva.	Dotace na DM jsou vykázány jako odložený výnos, který je rozložen do výnosů během životnosti aktiva nebo odečtením dotace od hodnoty aktiva v účetnictví. O dotace je možno snížit pořizovací cenu majetku.	Dotace na pořízení DM povinně snižují hodnotu daného aktiva.

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

3.11 Oddíl 29 – Daně ze zisku (IAS 12)

V tomto oddílu je popsán postup při účtování daní ze zisku.

Tab. 11. Oddíl 29 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.

	IFRS pro SME	Plné IFRS	ČÚL
Definice	Definice pojmů jako daňový základ, daňový zisk, daňový náklad, odložená daň nebo přechodný rozdíl.		Je možné nalézt mnoho definic pojmů, avšak není definován „přechodný rozdíl“.
Rozpoznání odloženého daňového závazku a pohledávky	ÚJ musí rozpoznat současnou daňovou povinnost, vyčíslit veškeré přechodné zdanitelné rozdíly a přechodné odčitatelné rozdíly (daňové ztráty, daňové úlevy). ÚJ musí ocenit aktuální daňový závazek (pohledávku) v částce, o které se předpokládá, že ji bude hradit (inkasovat) s uplatněním daňových sazeb.		
Oceňování odložených daní	Daňovou sazbou, která bude platná v době, kdy bude aktivum nebo pasivum uhrazeno.		Ocenění daňovou sazbou očekávanou v době, kdy bude aktivum realizováno nebo závazek uhrazen. Pokud není známa – daň. sazba následujícího období.

Zdroj: IFRS pro SME, Přehled rozdílů IFRS a ČÚL – EY a PWC

4 FINANČNÍ ANALÝZA

4.1 Význam finanční analýzy

Finanční analýza je oblast, která představuje významnou součást finančního řízení podniku, jelikož zajišťuje zpětnou vazbu mezi předpoklady řídicích rozhodnutí a skutečností.

Je úzce spojena s finančním účetnictvím, které poskytuje řady čísel a informuje o postavení firmy, o jejích problémech, vyhlídkách a příležitostech. Samotné souhrnné výstupy neposkytují úplný obraz o hospodaření a finanční situaci podniku. Finanční analýza se proto využívá k překonání těchto nedostatků, poměřuje získané údaje z účetnictví mezi sebou navzájem a rozšiřuje tak jejich vypovídací schopnost. K výpočtu základních finančních ukazatelů se využívají účetní výkazy rozvaha, výsledovka příp. výkaz CF.

Umožňuje dospět k určitým závěrům o celkovém hospodaření a finanční situaci podniku, podle kterých by bylo možné přijmout různá rozhodnutí. [10]

Cílem finanční analýzy je také zajištění srovnatelnosti údajů, přes veškeré snahy je však velmi těžké dosáhnoutí tohoto cíle, především na mezinárodní úrovni (legislativa, ekonomické prostředí, rozdílné účetní politiky, atd.). A právě smyslem světově uznávaných IFRS je porovnávat výkazy sestavené ve shodě s IFRS, než s výkazy sestavenými podle národních účetních předpisů dané země. IFRS dávají v mnoha případech poměrně velkou volnost, např. volby z několika variant účtování, proto vznikají rozdíly ve stejných položkách účetních výkazů různých podniků. A tak zajištění plné srovnatelnosti mezi podobnými podniky však není možné, i když světově uznávané IFRS se snaží o maximální možnou srovnatelnost. [4]

4.2 Základní metody finanční analýzy

Metody finanční analýzy lze členit na metody elementární a vyšší.

K *elementárním metodám* finanční analýzy patří:

- analýza stavových (absolutních) ukazatelů
 - analýza trendů (horizontální analýza),
 - procentní rozbor (vertikální analýza),
- analýza rozdílových a tokových ukazatelů – analýza fondů peněžních prostředků, analýza cash flow, tržeb, nákladů a zisku,

- analýza poměrových ukazatelů
 - likvidity, rentability, aktivity, zadluženosti, majetkové a finanční struktury, kapitálového trhu, na bázi cash flow,
- souhrnné ukazatele hospodaření
 - např. Altmanův model, Index IN
- analýza soustav ukazatelů
 - např. pyramidové soustavy ukazatelů

4.3 Poměrové ukazatele

V účetních výkazech jsou uvedeny absolutní hodnoty jednotlivých položek. K tomu, aby bylo možno analyzovat vzájemné vazby a souvislosti mezi ukazateli, dáváme jednotlivé absolutní hodnoty do vzájemných poměrů. Tímto krokem tak vznikají poměrové ukazatele, které umožňují srovnání určitého podniku s jinými podniky (mezipodnikové srovnávání) anebo s odvětvovým průměrem, resp. konkurenčními podniky.

Poměrových ukazatelů lze v různých pramenech nalézt velké množství, z nichž některé se navzájem liší pouze drobnými modifikacemi. Praktickým používáním se však vyčlenila určitá skupina ukazatelů všeobecně akceptovaných, které umožňují vytvořit si základní představu o finanční situaci daného podniku.[10]

V následujících podbodech jsou uvedeny vybrané typy poměrových ukazatelů.

4.3.1 Ukazatele rentability

Ziskovost patří mezi hlavní cíle podniku. Zisk v absolutní hodnotě však neumožní porovnávat hodnoty mezi různými podniky, a v případě navyšování základního kapitálu ani hodnoty stejné hodnoty v čase. Proto se zisk porovnává s jinou hodnotou. [3]

$$\text{Rentabilita celk. kapitálu (ROA)} = \text{Zisk před úroky a zdaněním (EBIT)} / \text{Aktiva} \quad (1)$$

$$\text{Rentabilita vl. kapitálu (ROE)} = \text{Čistý zisk (EAT)} / \text{Vlastní kapitál} \quad (2)$$

$$\text{Rentabilita tržeb (ROS)} = \text{Čistý zisk (EAT)} / \text{Tržby} \quad (3)$$

4.3.2 Ukazatele zadluženosti, majetkové a finanční struktury

Ukazatele slouží jako indikátory výše rizika, kterou podnik podstupuje při dané struktuře vlastních a cizích zdrojů. Analýza zadluženosti, majetkové a finanční struktury srovnává rozvahové položky a na základě toho určí, v jakém rozsahu a pomoci jakých zdrojů jsou financována podniková aktiva. [8]

$$\text{Celková zadluženost} = \text{Cizí zdroje} / \text{Aktiva celkem} \quad (4)$$

$$\text{Koefficient samofinancování} = \text{Vlastní kapitál} / \text{Aktiva celkem} \quad (5)$$

$$\text{Míra zadluženosti} = \text{Cizí zdroje} / \text{Vlastní kapitál} \quad (6)$$

$$\text{Úrokové krytí} = \text{Zisk před úroky a zdaněním (EBIT)} / \text{Nákladové úroky} \quad (7)$$

$$\text{Krytí DM vlastním kapitálem} = \text{Vlastní kapitál} / \text{DM} \quad (8)$$

$$\text{Krytí DM dlouhodobými zdroji} = (\text{Vlastní kapitál} + \text{dlouhodobé zdroje}) / \text{DM} \quad (9)$$

4.3.3 Ukazatele likvidity

Likvidita vyjadřuje schopnost podniku hradit své závazky, přeměnitelnost majetkových složek se nazývá likvidnost. Nejlikvidnější jsou peníze v hotovosti a bankovních účtech, nejméně pak dlouhodobý majetek.

$$\text{Běžná likvidita} = \text{Oběžná aktiva} / \text{Krátkodobé závazky} \quad (10)$$

$$\text{Pohotová likvidita} = (\text{Oběžná aktiva} - \text{zásoby}) / \text{Krátkodobé závazky} \quad (11)$$

$$\text{Okamžitá likvidita} = \text{Krátkodobý finanční majetek} / \text{Krátkodobé závazky} \quad (12)$$

4.3.4 Ukazatele aktivity

Pomocí ukazatelů aktivity lze zjistit, zda je velikost jednotlivých druhů aktiv v rozvaze k poměru k současným nebo budoucím hospodářským aktivitám podniku přiměřená, tedy zda podnik schopný využívat vložené prostředky. [3]

$$\text{Obrat celkových aktiv} = \text{Tržby} / \text{Celková aktiva} \quad (13)$$

$$\text{Doba obratu pohledávek} = \text{Průměrný stav pohledávek} / \text{Tržby} * 360 \quad (14)$$

$$\text{Doba splatnosti závazků} = \text{Krátkodobé závazky} / \text{Tržby} * 360 \quad (15)$$

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY, A.S.

5.1 Základní informace

Společnost XY, a.s. patří mezi středně velké podniky, se sídlem na území Zlínského kraje, která se zabývá především poskytováním služeb, což je hlavně dodávka pitné vody, odvádění a čištění odpadních vod.

Na českém trhu působí již sedmnáctým rokem, zakladatelem společnosti byl Fond národního hospodářství České Republiky, na který přešel majetek státního podniku ve smyslu §11 odst. 3 zákona č. 92/1991 Sb. O podmínkách převodu majetku na jiné osoby. Předmět činnosti je přesně vymezen zakladatelskou smlouvou a usnesením valných hromad. Hlavním předmětem činnosti je provozování vodovodů a kanalizací pro veřejnou potřebu, výroba a dodávka pitné vody včetně náhradního zásobování v případě přerušení dodávky z důvodu poruchy nebo opravy. Všechny činnosti této akciové společnosti jsou nezbytné pro život měst a obcí a jeho obyvatel. Jedná se o klasický monopol, který musí nést odpovědnost za to, že všechny systémy zásobování, odvádění, čištění vod musí fungovat i v mimořádných situacích. [12]

5.2 Údaje o základním kapitálu a.s.

Základní kapitál akciové společnosti je zcela splacen, je rozdělen na akcie na jméno a akcie na majitele, jmenovitá hodnota akcií je 1000 Kč. Majoritní akcionář vlastní více než 46 % hodnoty základního kapitálu. Byly uskutečněny dvě emise cenných papírů, v primární emisi byly vydány akcie na majitele v zaknihované podobě určené k obchodování RM-Systémem. Tyto akcie však byly v roce 2005 vyloučeny z obchodování na oficiálním trhu, a tak akcie na majitele již nejsou veřejně obchodovatelné, jsou zařazeny na volný trh, který RM-Systém organizuje. K emisi neveřejně obchodovatelných akcií došlo v několika etapách, tyto akcie byly vydány na jméno s omezenou převoditelností, jsou v listinné podobě a tvoří 90,5 % základního kapitálu. Obchodování akcií společnosti XY, a.s. v RM-Systému je jen minimální, což je typické pro společnosti s tímto podnikatelským zaměřením a s regionální působností. [12]

5.3 Další údaje o společnosti XY, a.s.

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, která se skládá ze všech na ní přítomných akcionářů, její zasedání se koná nejméně 1x ročně, svolává ji představenstvo, které je statutárním orgánem společnosti a tvoří ji 7 členů. Kontrolním orgánem je dozorčí rada, která se skládá z 6 členů, vrcholové vedení společnosti tvoří ředitel společnosti, výrobně technický náměstek a ekonomický náměstek.

Výroční zpráva společnosti XY, a.s. obsahuje podrobné informace o hospodaření společnosti, jako informace o peněžitých a naturálních příjmech členů představenstva, členů dozorčí rady a vedoucích osob, dále principy odměňování členů představenstva a dozorčí rady, zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou atd. [12]

5.4 SWOT analýza společnosti XY, a.s.

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> ➤ vysoká kvalita poskytovaných služeb ➤ důraz na investiční činnost ➤ kvalifikovaní a stabilní pracovníci 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ nemožnost rozšíření působnosti na zahraniční trhy
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> ➤ vykazování účetnictví dle IFRS pro SME, zvýšení transparentnosti vykazovaných údajů 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ rozšíření konkurence ➤ kontaminace pitné vody

Ze SWOT analýzy vyplývá, že hlavním cílem a silnou stránkou je především poskytování co nejkvalitnější služby na úseku zásobování vodou a odvádění a čištění odpadních vod. Společnost klade velký důraz na investiční činnost, bez které by byla ohrožena kvalita dodávaného produktu. Investice jsou orientované na rekonstrukce majetku. Pro zaměstnance je zajišťován odborný růst prostřednictvím školení, odborných kursů a seminářů.

Vykazování účetnictví dle IFRS pro SME je pro společnost XY, a.s. příležitostí, především z důvodu zvýšení transparentnosti vykazovaných údajů.

Jedná se o zboží, u něhož není možná zásadní inovace, vstup na zahraniční trhy ani výraznější zvyšování produkce. Nezabývá se výzkumem a vývojem. Na druhé straně se jedná o produkt, který musí být poskytován nepřetržitě a za všech okolností. [12]

5.5 Analýza českých účetních výkazů týkající se společnosti XY, a.s.

Základním zdrojem informací při zpracování této diplomové práce jsou veřejně přístupné dokumenty společnosti XY, a.s., jako je výroční zpráva společnosti za rok 2008 včetně účetních výkazů a příloha. Účetní závěrka k 31. 12. 2008 byla ověřena nezávislým auditorem, jehož výrok byl bez výhrad. Účetní závěrka společnosti XY, a.s. tedy zobrazuje věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti k 31. 12. 2008. Také položky nákladů, výnosů a výsledků hospodaření za rok 2008 jsou v souladu s českými účetními předpisy. Byla ověřena také zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, u které taktéž nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti.

Analýza rozvahy

Rozvaha je důležitým zdrojem informací pro externí uživatele. Hlavním úkolem je poskytnout přehled o finanční a majetkové situaci podniku k určitému datu.

5.5.1 Majetková struktura společnosti

Základním hlediskem členění aktiv je především doba jejich upotřebitelnosti, rychlost a obtížnost jejich přeměny v peněžní prostředky. Jednotlivé položky aktiv v rozvaze poskytují základní informace majetkové struktury podniku.

Tab. 12. Procentuální rozbor majetkové struktury podniku.

Společnost XY, a.s.	2008	
	v tis. Kč	v %
AKTIVA celkem	1 171 946	100,0
Dlouhodobý majetek	1 087 762	92,8
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 372	0,1
Dlouhodobý hmotný majetek	1 086 390	92,7
Dlouhodobý finanční majetek	0	0,0
Oběžná aktiva	82 206	7,0
Zásoby	2 153	0,2
Dlouhodobé pohledávky	371	0,0
Krátkodobé pohledávky	66 650	5,7
Krátkodobý finanční majetek	13 032	1,1
Časové rozlišení	1 978	0,2

Zdroj: vlastní

Majetková struktura společnosti XY, a.s. představuje především dlouhodobý hmotný majetek, který představuje 92,8 % celkových aktiv, což je typické pro společnosti s tímto pod-

nikatelským zaměřením. Dlouhodobý majetek je tvořen především nemovitostmi, které jsou ve vlastnictví společnosti. Mezi ně patří:

- úpravny vody a čerpací stanice,
- vodojemy a vodovodní sítě
- kanalizační sítě a kanalizační přípojky,
- čističky odpadních vod.

Společnost XY, a.s. každoročně financuje investice zaměřené na rekonstrukce majetku, rekonstrukce vodovodní a kanalizační sítě, výměn strojů a zařízení, tak i do staveb zaměřených na další rozvoj.

Oběžný majetek podniku představuje 7,0 % celkových aktiv, nejvýznamnější položkou jsou krátkodobé pohledávky – tedy pohledávky za vodné a stočné, které představují 81,1 % oběžného majetku.

5.5.2 Finanční struktura společnosti

Finanční struktura společnosti představuje strukturu podnikového kapitálu, ze kterého je financován její majetek. Dělí se na vlastnictví vlastní a cizí.

Tab. 13. Procentuální rozbor finanční struktury podniku.

Společnost XY, a.s	2008	
	v tis. Kč	v %
PASIVA celkem	1 171 946	100,0
Vlastní kapitál	970 723	82,8
Základní kapitál	778 391	66,4
Kapitálové fondy	102 077	8,7
Rezervní fondy	74 464	6,4
Výsledek hospodaření min. let	7 292	0,6
Výsledek hospodaření BO	8 499	0,7
Cizí zdroje	197 839	16,9
Rezervy	638	0,1
Dlouhodobé závazky	71 016	6,1
Krátkodobé závazky	43 205	3,7
Bankovní úvěry a výpomoci	82 980	7,1
Časové rozlišení	3 384	0,3

Zdroj: vlastní

Pro finanční strukturu společnosti XY, a.s. je charakteristický vysoký podíl vlastního kapitálu, který představuje 82,8 % celkových pasiv. Cizí zdroje představují 16,9 % celkových pasiv. Jedná se především o položku dlouhodobé a krátkodobé závazky, bankovní úvěry a dlouhodobě přijatou zálohu od Zlínského kraje.

Analýza výsledovky

5.5.3 Analýza nákladů a výnosů

Cílem společnosti XY, a.s. je zajišťování co nejkvalitnějších služeb v zásobování vodou a odvádění čištění odpadních vod. Tržby z prodeje služeb na území České republiky dosahují více než 98 % celkových výnosů.

Tab. 14. Procentuální rozbor nákladů a výnosů.

Společnost XY, a.s.	2008	
	v tis. Kč	v %
Náklady na zboží	239	0,1
Výkonová spotřeba	92 674	39,2
Osobní náklady	77 124	32,6
Daně a poplatky	14 962	6,3
Odpisy	45 822	19,4
Zůstatková cena prodaného DM	105	0,1
Změna stavu rezerv a opr. pol.	502	0,2
Ostatní provozní náklady	2 660	1,1
Nákladové úroky	2 185	0,9
Ostatní finanční náklady	314	0,1
Náklady celkem	236 587	100,0

Společnost XY, a.s.	2008	
	v tis. Kč	v %
Tržby za prodej zboží	221	0,1
Výkony	244 932	98,8
Tržby z prodeje DM	265	0,1
Ostatní provozní výnosy	1 697	0,7
Výnosové úroky	680	0,3
Ostatní finanční výnosy	0	0,0
Výnosy celkem	247 795	100,0

Zdroj: vlastní

6 PŘEVOD ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY

Postup pro přípravu účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME postupuje účetní jednotka následujícím způsobem:

- vykáže všechna aktiva a závazky, jejichž vykazání je požadováno IFRS pro SME,
- nevykáže položky jako aktiva a závazky, pokud IFRS pro SME nepovoluje jejich vykazování,
- reklasifikuje položky aktiv a závazků, které byly uznány v souladu s předchozími použitými systémy finančního výkaznictví jako jeden typ aktiva nebo závazku, a jsou v souladu s IFRS pro SME
- aplikuje tento Standard při oceňování všech vykazovaných aktiv a závazků. [9]

6.1 Transformace rozvahy – aktiva

Dle IFRS pro SME není předepsán přesný obsah ani struktura rozvahy, firma si ji proto sestaví dle vlastního úsudku tak, aby informace prezentovala způsobem, který přispěje k porozumění jejím finančním výsledkům. [7]

Aktiva představují dle definice IFRS pro SME ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých událostí a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Pro určení existence aktiva není důležité mít vlastnické právo k aktivu, ale mít pod kontrolou ekonomický užitek, který dané aktivum přináší. A dále musí být aktivum spolehlivě ocenitelné.

6.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří ve společnosti XY, a.s. pouze software. Jedná se o programy (vedení účetnictví, skladová evidence, informační systém atd.), které jsou nainstalovány v počítačích společnosti.

Dlouhodobý nehmotný majetek musí být navýšen o částku drobného nehmotného majetku společnosti XY, a.s., který se při pořízení do 3 tis. Kč odepisuje do spotřeby. Z hlediska IFRS je však nutné zařazení tohoto majetku do dlouhodobého majetku, jelikož z něj společnost získává užitky a použití je delší než jeden rok. Doba použitelnosti se předpokládá na 4 roky, podle čehož jsou vypočítány odpisy.

Úprava dlouhodobého nehmotného majetku ovlivní:

- navýšení brutto částky o 2 tis. Kč v rozvaze
- navýšení netto částky o 1,5 tis. Kč v rozvaze
- navýšení oprávek o 0,5 tis. Kč v rozvaze
- navýšení odpisů o 0,5 tis. Kč (roční) ve výkazu zisku a ztráty

6.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Co se týče dlouhodobého hmotného majetku společnost vykazuje majetek, který splňuje definice aktiva dle IFRS pro SME, ocenění zůstatkovou cenou je také v souladu s IFRS pro SME. Standard definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která jsou společností používána při ekonomické činnosti, a u nichž se očekává, že budou využívána déle než jedno účetní období.

Dlouhodobý hmotný majetek vykázáný v rozvaze společnosti XY, a.s. tvoří:

- pozemky,
- stavby (nejvýznamnější položka),
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek.

Položka dlouhodobého hmotného majetku bude navýšena o částky:

- finančního leasingu,
- drobného dlouhodobého hmotného majetku.

Společnost XY, a.s. eviduje k 31. 12. 2008 celkem 6 dopravních prostředků pořízených prostřednictvím finančního leasingu. I když tento majetek není ve vlastnictví společnosti, používá jej při své obchodní činnosti, získává z něj užitky a je pravděpodobné, že jej bude využívat déle než 1 rok.

Dále je nutné navýšit položku dlouhodobého hmotného majetku o částku drobného dlouhodobého majetku, který není vykázán v rozvaze a společnost jej odepisuje jednorázově do spotřeby, tento majetek společnost vede pouze evidenčně, jedná se např. o vybavení kanceláře, mobilní telefony apod. s pořizovací cenou menší než 10 000 Kč. Dle IFRS pro SME musí být tento majetek aktivován v rozvaze, protože společnost z něj získává užitky a pou-

žívá jej déle než jeden rok. Doba použitelnosti se předpokládá na 4 roky, podle čehož jsou vypočítány odpisy.

Úprava dlouhodobého hmotného majetku:

- *majetek získaný prostřednictvím finančního leasingu*
 - *navýšení brutto částky o 14 322 tis. Kč v rozvaze*
 - *navýšení netto částky o 8 380 tis. Kč v rozvaze*
 - *navýšení opravek v částce 5 942 tis. Kč v rozvaze*
 - *navýšení odpisů za rok 2008 v částce 2 816 tis. Kč ve výkazu zisku a ztráty*
- *drobný hmotný majetek*
 - *navýšení brutto částky o 1 723 tis. Kč v rozvaze*
 - *navýšení netto částky o 1 292 tis. Kč v rozvaze*
 - *navýšení opravek v částce 431 tis. Kč v rozvaze*
 - *navýšení odpisů o 431 tis. Kč (roční) ve výkazu zisku a ztráty*

Výpočet provedených úprav je detailněji popsán v kapitole 7.

6.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Společnost XY, a.s. neeviduje žádné investice do cenných papírů jiných emitentů.

6.1.4 Zásoby

Zásoby společnosti XY, a.s. jsou tvořeny:

- materiálem a zbožím

Tyto vykázané zásoby společnosti XY, a.s. splňují definici zásob dle standardu: jedná se o aktiva určená k prodeji v běžném podnikání, aktiva ve výrobním procesu a aktiva, které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb a přeměňují se v jiné majetkové složky.

Je nutno uvést, že v průběhu běžného období nedošlo ke ztrátě vyplývající ze snížení hodnoty žádné položky zásob a nedošlo také k žádnému výjimečnému odpisu položky zásob.

V položce zásob dle ČÚL nejsou zahrnuty náhradní díly, které by podle IFRS pro SME musely být aktivovány do dlouhodobého majetku. Firma XY, a.s. žádné významné náhradní díly neeviduje. Proto v rozvahové položce zásob nedojde k žádné změně. Ocenění a tvorba OP je v souladu s IFRS pro SME.

6.1.5 Dlouhodobé pohledávky

Dlouhodobé pohledávky představují pohledávky se splatností delší než 1 rok. Tato položka představuje ve firmě XY, a.s. dlouhodobě poskytnutou zálohu, která je určena k rekonstrukci a modernizaci majetku. Nebude zde provedena žádná úprava.

6.1.6 Krátkodobé pohledávky

Jedná se o pohledávky se splatností kratší než 1 rok. Nejvýznamnější krátkodobé pohledávky společnosti XY, a.s. představují pohledávky z obchodních vztahů, kdy jsou s odběrateli uzavřeny obchodní smlouvy o dodávce vody a odvádění odpadních vod.

Mezi krátkodobé pohledávky společnosti XY, a.s. patří:

- pohledávky z obchodních vztahů (nejvýznamnější položka),
- stát – daňové pohledávky,
- krátkodobé poskytnuté zálohy,
- dohadné účty aktivní,
- jiné pohledávky.

U položky dohadné účty aktivní se jedná o nevyfakturované vodné a stočné, týkající se roku 2008. Jedná se tedy o pohledávky, které budou s největší pravděpodobností inkasovány v roce 2009.

Společnost XY, a.s. se intenzivně zabývá problematikou pohledávek po lhůtě splatnosti, u kterých je malá pravděpodobnost jejich uhrazení. Jedná se však jen o zanedbatelné částky, které jsou postoupeny soudu, popřípadě k exekuci, případné odpisy pohledávek také netvoří významnou částku.

Vzhledem k tomu, že problematika nesplacených pohledávek společnost XY, a.s. byla již ošetřena a ocenění je v souladu s IFRS pro SME, nebude v této rozvahové položce provedena žádná další úprava.

Všechny tyto pohledávky odpovídají definici krátkodobých aktiv dle IFRS pro SME, proto je lze uznat v plné výši. Pouze z hlediska IFRS pro SME bude položka časového rozlišení reklasifikována do krátkodobých pohledávek.

*Reklasifikace provedená v rozvahové položce **Krátkodobé pohledávky**:*

- zvýšení o časové rozlišení aktivní v částce 1 978 tis. Kč.

- položka je dále navýšena o pohledávky, které odpovídají definici krátkodobých aktiv, viz výše

6.1.7 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek (KFM) představuje nejlikvidnější aktiva společnosti. U společnosti XY, a.s. jej tvoří peníze v hotovosti a peníze na účtech v bankách. Položka KFM může být uznána v plné výši.

6.1.8 Časové rozlišení na straně aktiv

Časové rozlišení na straně aktiv tvoří ve společnosti XY, a.s.:

- náklady příštích období,
- příjmy příštích období.

Z hlediska IFRS pro SME se časové rozlišení na straně aktiv vykazuje jako dlouhodobá nebo krátkodobá aktiva, v tomto případě tedy dojde pouze k reklasifikaci časového rozlišení, viz 6.1.6.

6.2 Transformace rozvahy – pasiva

Podle IFRS pro SME představují pasiva: závazky a vlastní kapitál. Na základě definic dle standardu se za závazky považují současné povinnosti podniku, vzniklé v minulosti a se kterými je spojen budoucí odliv peněžních prostředků. Vlastní kapitál je definován jako zbytková část vyplývající z rozdílu mezi aktivy a závazky.

Pasiva jsou rozděleny na vlastní kapitál a cizí zdroje společnosti XY, a.s.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je ve společnosti XY, a.s. v roce 2008 tvořen:

- základním kapitálem,
- kapitálovými fondy,
- zákonným rezervním fondem,
- výsledkem hospodaření minulých let,
- výsledkem hospodaření běžného období.

Všechny tyto položky odpovídají definici vlastního kapitálu dle IFRS a mohou být uznány dle IFRS pro SME.

6.2.1 Základní kapitál

Základní kapitál společnosti činí k 31. 12. 2008 částku 778 844 tis. Kč a je zcela splacen.

Dne 30. 12. 2008 se konala mimořádná valná hromada společnosti, na které bylo schváleno snížení základního kapitálu o hodnotu bezúplatně nabytých listinných akcií na jméno, celkem 453 ks o jmenovité hodnotě 1 000 Kč/akcii. Celková částka snížení základního kapitálu činí 453 tis. Kč. Byl podán návrh na zápis snížení ZK v Obchodním rejstříku, k datu zpracování účetní závěrky však nedošlo k zápisu.

Nedojde k žádné úpravě, položka je v souladu s IFRS pro SME.

6.2.2 Kapitálové fondy

Položka kapitálové fondy, je tvořena emisním ážiem a ostatními kapitálovými fondy, je splněna definice pasiva a je v souladu s IFRS pro SME, proto nedojde k žádné úpravě.

6.2.3 Zákonný rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku

Tato položka splňuje definice pasiva a je v souladu s IFRS pro SME, nedojde k žádné úpravě.

6.2.4 Výsledek hospodaření minulých let

Společnost XY, a.s. eviduje nerozdělený zisk minulých let a také neuhrazenou ztrátu minulých let. Je v souladu s IFRS pro SME, nedojde k žádné úpravě.

6.2.5 Výsledek hospodaření běžného účetního období

Z hlediska úprav některých položek rozvahy a výsledovky, bude upravena položka *Výsledek hospodaření běžného období*, jedná se např. o navýšení odpisů či úroků. Podle ČÚL je hospodářský výsledek běžného období vyčíslen jako samostatná rozvahová položka, z hlediska vykazování dle IFRS pro SME bude tento výsledek hospodaření klasifikován v položce nerozdělených zisků.

6.2.6 Rezervy

Společnost XY, a.s. vytvořila rezervu na sociální a zdravotní pojištění k nevyplaceným prémieům za rok 2008 ve výši 638 tis. Kč.

Z hlediska předmětu činnosti společnosti XY, a.s. byla brána do úvahy např. rezerva na poruchy a havárie, po konzultaci s vedením společnosti XY, a.s. však není nutné na tuto

položku tvořit rezervu. Dále má společnost XY, a.s. se svými akcionáři dlouholeté soudní spory, na které by bylo vhodné vytvořit rezervu.

Na základě konzultace s vedením společnosti XY, a.s. bude vytvořena rezerva na riziko vyplývající ze soudního sporu – po dohodě s vedením společnosti, je tato rezerva stanovena na částku 500 tis. Kč.

- *zvýšení o rezervu na soudní spory v částce 500 tis. Kč*

Test na rezervu:

1. V důsledku minulé události se stala skutečnost, která vedla k soudnímu sporu.
2. Otok prostředků představující ekonomický prospěch při vypořádání soudního sporu je pravděpodobný
3. Částka představující vypořádání soudního sporu může být spolehlivě odhadnuta.

V případě, že by tyto podmínky splněny nebyly, rezerva se nevykáže.

6.2.7 Dlouhodobé závazky

Jedná se o závazky se splatností delší než 1 rok. Společnost XY, a.s. vykazuje v položce dlouhodobé závazky:

- dlouhodobé přijaté zálohy – záloha od Zlínského kraje na spolufinancování,
- odložený daňový závazek.

Významnou úpravou v položce **dlouhodobé závazky** budou dosud nesplacené dlouhodobé závazky z finančního leasingu a změna odložené daně z důvodu změn v majetku a rezervách.

- *zvýšení o dlouhodobé závazky z finančního leasingu v částce 2 745 tis. Kč*
- *zvýšení odložené daně celkem o 1 838 tis. Kč*

6.2.8 Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky jsou splatné do 1 roku. Společnost XY, a.s. eviduje tyto závazky:

- závazky z obchodních vztahů,
- závazky k zaměstnancům,
- závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- stát – daňové závazky a dotace,
- krátkodobé přijaté zálohy,

- dohadné účty pasivní (např. nevyfakturované dodávky elektrické energie),
- jiné závazky.

V položce **Krátkodobých závazků** dojde k několika změnám, jedná se reklasifikace rozvahových položek, ale i korekci v důsledku aktivace finančního leasingu

*Změny provedené v rozvahové položce **Krátkodobé závazky**:*

- *zvýšení o krátkodobé závazky z finančního leasingu v částce 2 803 tis. Kč*
- *reklasifikace ostatních rezerv v částce 638 tis. Kč*
- *reklasifikace krátkodobých úvěrů v částce 19 446 tis. Kč*
- *reklasifikace časového rozlišení pasivního v částce 3 384 tis. Kč*

6.2.9 Bankovní úvěry a výpomoci

Tato položka tvoří pouze dlouhodobé a krátkodobé úvěry, jedná se o finanční prostředky, které společnost XY, a.s. získala prostřednictvím bankovních institucí, žádné jiné dlouhodobé půjčky nebyly přijaty. Přijaté dlouhodobé úvěry jsou určeny především k profinancování investičních záměrů společnosti. Společnost eviduje také jeden dlouhodobý revolvingový úvěr na profinancování krátkodobých pohledávek z obchodního styku, splátky úvěru byly sjednány nepravidelné.

Společnost XY, a.s. eviduje celkem 7 dlouhodobých bankovních úvěrů, ručení a zajištění úvěrů je různé. Úvěr, který byl splacen koncem roku 2008, a který byl zajištěn zástavním právem na administrativní budovu a zástavním právem na pozemky. Vzhledem k tomu, že úvěr byl již splacen, byla podána žádost o zániku zástavního práva. Zástavní právo bylo vymazáno z katastru nemovitostí v lednu roku 2009.

Další dva úvěry jsou ručeny 1 ks biankonsměnky, která je evidována v podrozvahové evidenci a 1 ks blankosměnky vlastní.

V případě vykazání vlastních směnek, nedojde ke změně ve výkazech dle IFRS pro SME, tyto směnky však musí být zveřejněny v příloze jako podmíněný závazek společnosti.

Další čtyři úvěry byly poskytnuty bez zajištění.

Tyto dlouhodobé úvěry byly přijaty v minulosti a pro společnost XY, a.s. představují budoucí úbytek peněžních prostředků. Nebude proto provedena žádná úprava dle IFRS, protože dlouhodobé úvěry odpovídají definici dluhu.

6.2.10 Časové rozlišení na straně pasiv

Časové rozlišení na straně pasiv tvoří ve společnosti XY, a.s.:

- výdaje příštích období.

Z hlediska IFRS pro SME se časové rozlišení na straně pasiv vykazuje jako dlouhodobá nebo krátkodobá pasiva, v tomto případě tedy dojde pouze k reklasifikaci časového rozlišení, viz 6.2.8.

6.3 Transformace výsledovky

IFRS pro SME nepředepisuje přesný obsah ani strukturu výsledovky, pouze její minimální obsah. Firma ji proto sestaví dle vlastního úsudku tak, aby informace prezentovala způsobem, který spěje k objasnění jejich finančních výsledků. [7]

Výnosy představují dle definice standardu: tržby a ostatní výnosy z hlavních a vedlejších činností – tedy výnosy z běžných provozních a finančních transakcí (revenues), tak i výnosy okrajové (gains).

Náklady představují zrcadlový obraz výnosů. Zahrnují jak náklady, které vznikají v souvislosti s běžnými provozními a finančními transakcemi (expenses), tak i náklady okrajové (losses).

6.3.1 Tržby za prodej zboží

Tržby za prodej zboží splňují podmínky pro uznání výnosů dle IFRS pro SME, byly převedeny významná rizika a odměny z vlastnictví zboží na kupujícího, tržby a náklady jsou spolehlivě měřeny a je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou společnosti.

V této položce nebude provedena žádná změna.

6.3.2 Náklady vynaložené na prodané zboží

V souvislosti s tržbami za prodej zboží, společnost eviduje i náklady vynaložené na prodané zboží. Tyto náklady budou také uznány dle IFRS beze změny, protože s nákupem zboží vznikl dluh, náklady lze spolehlivě stanovit a nákup zboží znamená snížení budoucí užitečnosti aktiv.

6.3.3 Výkony

Výkony společnosti XY, a.s. představují:

- Tržby z prodeje služeb

Jsou to především služby v oblasti zásobování pitnou vodou a odvádění a čištění odpadních vod, které představují nejvýznamnější položku výnosů společnosti XY, a.s. Dále jsou to tržby laboratoří, stavebně montážní provoz atd.

Tržby za prodej služeb společnosti XY, a.s. splňují definici dle IFRS, částka tržeb je spolehlivě ocenitelná, je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do společnosti,

k rozvahovému dni je možno spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce a náklady jsou taktéž spolehlivě oceněny

➤ Aktivace

Zde jsou zachyceny aktivace nákladů, služeb poskytnutých vlastní činností, v případě společnosti XY, a.s. se jedná především o aktivaci vnitropodnikové dopravy.

Podle IFRS nelze aktivaci uznat jako přírůstek ekonomického prospěchu, protože nebyly převedeny rizika a odměny z vlastnictví zboží na kupujícího, podnik má kontrolu nad touto službou. Aktivace představuje vynaložené náklady. Z tohoto důvodu nebude aktivace uznána jako výnos, ale bude převedena do Výkonové spotřeby.

6.3.4 Výkonová spotřeba

Výkonovou spotřebu společnosti XY, a.s. tvoří:

- spotřeba materiálu a energie
- služby

Jedná se o spotřebu přímého a nepřímého materiálu, energií, kancelářských potřeb atd. Společnost XY, a.s. účtuje do spotřeby drobný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek, který podle IFRS musí být vykázán v dlouhodobém majetku. Bude zde proto provedena úprava, a to odúčtování tohoto majetku ze spotřeby. Budou provedeny také reklasifikace.

Položka Služby představuje především náklady na opravy a údržbu majetku, který vlastní společnost XY, a.s., dále zde patří náklady na cestovné, na reprezentaci, placené splátky leasingu atd. Úprava v této položce se týká vyloučení zaplacených splátek finančního leasingu z nákladů a zaúčtování rezervy na soudní spory.

Změny v položce Výkonová spotřeba:

- *vyloučení drobného hmotného a nehmotného majetku ze spotřeby:*
 - *drobný hmotný majetek – 1 723 tis. Kč*
 - *drobný nehmotný majetek – 2 tis. Kč*
- *vyloučení zaplacených splátek finančního leasingu v částce 3 336 tis. Kč*
- *klasifikace rezervy na soudní spory do nákladů v částce 500 tis. Kč*
- *zaúčtování aktivace do nákladů v částce 1 743 tis. Kč*
- *reklasifikace nákladů vynaložených na prodej zboží v částce 239 tis. Kč*

6.3.5 Osobní náklady

Jedná se o náklady: hrubé mzdové náklady, zákonné sociální a zdravotní pojištění a sociální náklady. Tyto náklady představují pokles ekonomických užitků společnosti a budou uznány v plné výši.

6.3.6 Daně a poplatky

Tato položka tvoří např. silniční daň, ostatní daně a poplatky, dálniční známky, kolky atd.

Položka bude uznána v plné výši, nebude provedena žádná úprava.

6.3.7 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Odpisy představují opotřebování dlouhodobého majetku za určité období. Jedná se tedy o snížení ekonomického prospěchu, tudíž jde o náklad. Odpisový plán společnosti XY, a.s. je sestaven na základě Zákona o účetnictví, a také v souladu s Vyhláškou 500/2002 Sb.

Položka odpisů bude zvýšena o odpisy majetku pořízeného na leasing a o odpisy drobného majetku účtovaného do spotřeby.

Zvýšení položky Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

- zvýšení částky o odpisy z leasingu 2 816 tis. Kč
- zvýšení částky o odpisy z drobného majetku 431,5 tis. Kč

6.3.8 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Společnost XY, a.s. zde eviduje tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, jedná se především o odprodej z důvodu zastarání a přebytečnosti. Tato položka plně splňuje definici výnosů dle IFRS pro SME, proto může být uznána v plné výši, dojde pouze k reklasifikaci do položky ostatní výnosy.

6.3.9 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

Zůstatková cena zachycuje rozdíl mezi prodejní cenou majetku a oprávkami k tomuto majetku, prodejní cenou materiálu a skladovou cenou prodaného materiálu. Dle IFRS pro SME bude tato položka reklasifikována do ostatních výnosů. V konečném důsledku bude do výnosů zaúčtován rozdíl (netto hodnota) mezi náklady a výnosy z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu.

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

Tato položka vyčísluje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období. Společnost XY, a.s. vytvořila v roce 2008 ostatní rezervu na sociální a zdravotní pojištění k nevyplaceným premiím. Dle IFRS pro SME dojde k reklasifikaci této položky do ostatních nákladů.

Z důvodu rizika dlouhodobě se táhnoucího soudního sporu byla nově vytvořena rezerva ve výši 500 tis. Kč. Dojde tedy k úpravě této položky.

- *Zvýšení o hodnotu rezervy na soudní spory v částce 500 tis. Kč.*

6.3.11 Ostatní provozní výnosy

Tato položka představuje např. inventarizační rozdíly, pojistné události, přijaté dotace atd. Tyto výnosy budou uznány v plné výši, jelikož splňují definici výnosů.

V případě, že by společnost XY, a.s. evidovala mimořádné výnosy, musely by tyto výnosy být transformovány do Ostatních provozních výnosů. Jelikož však společnost neeviduje žádné mimořádné výnosy, nebude v této položce provedena žádná úprava.

6.3.12 Ostatní provozní náklady

Tato položka představuje např. pokuty a penále, inventarizační rozdíly, škody atd. Tyto náklady budou uznány v plné výši, jelikož splňují definici nákladů.

Stejně jako v případě výnosů, jelikož společnost XY, a.s. neeviduje žádné mimořádné náklady, nebude v této položce provedena žádná úprava.

6.3.13 Výnosové úroky

Jedná se o přijaté úroky z peněžních prostředků uložených na bankovních účtech společnosti. Položka splňuje definici výnosů a bude plně uznána.

6.3.14 Nákladové úroky

Jsou zde evidovány placené úroky z přijatých úvěrů společnosti XY, a.s. Jsou zde zahrnuty úroky, které se nestaly součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Tyto úroky mohou být uznány v plné výši, protože splňují definici nákladů.

V této položce dojde ke změně, která souvisí se začleněním finančního leasingu, budou započítány úroky, které byly vypočítány na základě implicitní úrokové míry.

- *Zvýšení položky o úroky z finančního leasingu v částce 139 tis. Kč.*

6.3.15 Ostatní finanční výnosy

V této položce jsou zahrnuty např. náhrady mank a škod na finančním majetku, či úroky z vkladů na bankovních účtech. Ostatní finanční výnosy budou uznány v plné výši, nedojde zde k žádné úpravě.

6.3.16 Ostatní finanční náklady

Tato položka obsahuje zejména manka, schodky a škody na finančním majetku a bankovní poplatky. Položka splňuje definici nákladů a bude uznána v plné výši.

6.3.17 Mimořádné výnosy a náklady

Společnost XY, a.s. neeviduje žádné mimořádné výnosy a náklady. Tyto výnosy a náklady nejsou v IFRS pro SME definovány, v případě, že by je společnost evidovala, celá částka by se převedla do položky Ostatních provozních výnosů či nákladů.

6.3.18 Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná

Povinností účetní jednotky je vypočítat daň z příjmů, jejímž základem je hospodářský výsledek sestavený dle účetnictví vedeného ČÚL. Použití hospodářského výsledku dle IFRS není umožněno.

Společnost XY, a.s. nevykazuje daň z příjmu právnických osob, protože v předchozích letech byla společnost v daňové ztrátě.

6.3.19 Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená

V položce odložené daně dojde k následujícím úpravám:

- *Zvýšení položky z důvodu změn v majetku o částku 1 838 tis. Kč*
- *Zvýšení položky z důvodu změn v rezervách o částku 95 tis. Kč*

7 PROJEKT PŘECHODU NA IFRS PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY

Mnoho společností, které zvažují přechod na IFRS (plné či pro SME) považuje tuto změnu pouze jako formální účetní operaci. Tento dojem je však nejen mylný, ale i nebezpečný. Přechod na IFRS (plné či pro SME) znamená pro společnost změnu elementárních účetních zásad. Trh bude dostávat jinak upravené informace, změny často zasáhnou obchodní transakce od vztahů s investory až po každodenní postupy a mohou ovlivnit nejen životaschopnost některých výrobků, ale i vykazovanou ziskovost celého podniku. [20]

7.1 Důvody přechodu na IFRS pro malé a střední podniky

Rozšíření aplikace plných IFRS v České republice zejména na oblast SME by byla v roce 2005 předčasná a bylo vhodné vyčkat na další vývoj v oblasti SME nekótovaných na veřejném trhu. V roce 2009 po vydání očekávaných IFRS pro SME záleží čistě na dané společnosti, zdali se malá či střední společnost začne připravovat na transformaci účetnictví dle IFRS a tuto transformaci uskuteční, nebo zdali bude nadále vykazovat účetnictví dle české účetní legislativy. Je však otázkou času, kdy se tato povinnost bude vztahovat i na české malé a střední společnosti s neveřejným zájmem. [21]

V roce 2005 díky účinnosti plných IFRS měla společnost XY, a.s. povinnost vykazovat účetní závěrku dle IFRS. V průběhu roku 2005 však byla společnost XY, a.s. oficiálně vyloučena z obchodování na veřejném trhu. V současné době tedy nemá zákonnou povinnost vést účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Na základě této skutečnosti společnost XY, a.s. vyazuje účetní závěrku podle Českých účetních standardů.

Důvodem dobrovolného přechodu na účtování dle IFRS pro SME je např. zajištění transparentních účetních výkazů, což může dále ovlivnit vstup na zahraniční trhy. Obecně je pro SME vstup na zahraniční trh značně omezen, a tak přechod na IFRS pro SME může v podstatě pomoci jejich podnikání, např. v nalezení kooperace s jinými zahraničními společnostmi, distributorského zastoupení, získání investora apod. V případě společnosti XY, a.s. je však rozšíření na zahraniční trhy málo pravděpodobné, z důvodu podnikatelského zaměření, které má spíše regionální charakter. I přesto by přechod dle IFRS pro SME společnosti XY, a.s. *značně zvýšil transparentnost údajů a lepší zobrazení skutečného finančního zdraví.*

7.2 Určení klíčových dat přechodu na IFRS pro malé a střední podniky

K přechodu vykazování účetní závěrky v souladu s IFRS pro SME je primární použití účetních výkazů sestavených dle Českých účetních standardů: rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Na základě těchto výkazů je sestaven převodový můstek, který slouží k usnadnění převodu účetní závěrky dle IFRS pro SME. V převodovém můstku rozvahy a výkazu zisku a ztráty jsou přehledně klasifikovány jednotlivé položky dle IFRS pro SME.

V následujících podkapitolách je uvedena klasifikace položek účetních výkazů, a také detailní výpočet korekcí, které jsou nutné při přechodu účtování dle IFRS pro SME.

Klasifikace dle IFRS pro SME

7.2.1 Převodový můstek - rozvaha

Tab. 15. Klasifikace položek rozvahy – aktiva.

	České výkazy	v tis. Kč	Klasifikace dle IFRS pro SME
	AKTIVA CELKEM	1 171 946	AKTIVA CELKEM
B.	Dlouhodobý majetek	1 087 762	Dlouhodobá aktiva
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1 372	Dlouhodobá aktiva
B. I.	Software	1 372	Nehmotná aktiva
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	1 086 390	Dlouhodobá aktiva
B.II.	Pozemky	12 228	Pozemky, budovy, zařízení
	Stavby	871 307	Pozemky, budovy, zařízení
	Sam. movité věci a soubory movitých věcí	126 201	Pozemky, budovy, zařízení
	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	65 944	Pozemky, budovy, zařízení
	Poskytnuté zálohy na DHM	10 710	Pozemky, budovy, zařízení
C.	Oběžná aktiva	82 206	Krátkodobá aktiva
C.I.	Zásoby	2 153	Krátkodobá aktiva
C.I.	Materiál	2 128	Zásoby
	Zboží	25	Zásoby
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	371	Dlouhodobá aktiva
C.II.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	371	Dlouhodobé pohledávky
C.III.	Krátkodobé pohledávky	66 650	Krátkodobá aktiva
C.III.	Pohledávky z obchodních vztahů	30 245	Obchodní a jiné pohledávky
	Stát - daňové pohledávky	6 651	Obchodní a jiné pohledávky
	Krátkodobé poskytnuté zálohy	4 396	Obchodní a jiné pohledávky
	Dohadné účty aktivní	25 289	Obchodní a jiné pohledávky
	Jiné pohledávky	69	Obchodní a jiné pohledávky
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	13 032	Krátkodobá aktiva
C.IV.	Peníze	673	Peníze
	Účty v bankách	12 359	Peníze
D.I.	Časové rozlišení	1 978	Krátkodobá aktiva
D.I.	Náklady příštích období	1 976	Obchodní a jiné pohledávky
	Příjmy příštích období	2	Obchodní a jiné pohledávky

Zdroj: Projekt GAČR č. j. 402/09/0225

Na základě převodového můstku je provedena klasifikace vykazování jednotlivých položek aktiv podle IFRS pro SME. Aktiva jsou zdrojem, kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí, a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch.

Výsledná podoba aktiv ve výkazu o finanční situaci (rozvaze) dle IFRS pro SME bude rozložena celkem do 7 položek. V IFRS se běžně používá rozdělení na krátkodobá a dlouhodobá aktiva.

Krátkodobá:		Dlouhodobá:	
Peníze		Nehmotná aktiva	
Obchodní a jiné pohledávky		Pozemky, budovy a zařízení	
Zásoby		Dlouhodobé pohledávky	
		Odložená daňová pohledávka	

Jednotlivé položky aktiv dle vykazování podle Českých standardů, jsou dle IFRS pro SME sloučeny do jedné položky, např. položky *DHM* budou vykázány jako ***Pozemky, budovy a zařízení***, apod.

Mezi výjimky patří:

- ***Pohledávka z běžné činnosti – splatná*** by měla být vykázána jako samostatná položka, společnost XY, a.s. však takovou položku nevykazuje
- ***Odložená daňová pohledávka*** má také v IFRS pro SME svou samostatnou položku
- položky ***Časového rozlišení*** na straně aktiv budou vykázány jako ***Obchodní a jiné pohledávky***

Tab. 16. Klasifikace položek rozvahy – pasiva.

	České výkazy	vtis. Kč	Klasifikace dle IFRS pro SME
	PASIVA CELKEM	1 171 946	PASIVA CELKEM
A.	Vlastní kapitál	970 723	Vlastní kapitál celkem
A.I.	Základní kapitál	778 391	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál	778 391	Základní kapitál
	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	-453	Základní kapitál
	Změny základního kapitálu	453	Základní kapitál
A.II.	Kapitálové fondy	102 077	Vlastní kapitál
A.II.	Emisní ážio	69 360	Nerozdělené zisky
	Ostatní kapitálové fondy	32 717	Nerozdělené zisky
A.III.	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	74 464	Vlastní kapitál
A.III.	Zákonný rezervní fond	62 274	Nerozdělené zisky
	Statutární a ostatní fondy	12 190	Nerozdělené zisky
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	7 292	Vlastní kapitál
A.IV.	Nerozdělený zisk minulých let	9 550	Nerozdělené zisky
	Neuhrazená ztráta minulých let	-2 258	Nerozdělené zisky
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	8 499	Nerozdělené zisky
B.	Cizí zdroje	197 839	Závazky celkem
B.I.	Rezervy	638	Závazky krátkodobé
B.I.	Ostatní rezervy	638	Rezervy krátkodobé
B.II.	Dlouhodobé závazky	71 016	Závazky dlouhodobé
B.II.	Dlouhodobé přijaté zálohy	40 000	Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	Odložený daňový závazek	31 016	Odložený daňový závazek
B.III.	Krátkodobé závazky	43 205	Závazky krátkodobé
B.III.	Závazky z obchodních vztahů	23 424	Obchodní a jiné závazky
	Závazky k zaměstnancům	3 311	Obchodní a jiné závazky
	Závazky ze soc. zabezpečení a zd. pojištění	1 773	Obchodní a jiné závazky
	Stát - daňové závazky a dotace	347	Obchodní a jiné závazky
	Krátkodobé přijaté zálohy	8 886	Obchodní a jiné závazky
	Dohadné účty pasivní	5 291	Obchodní a jiné závazky
	Jiné závazky	173	Obchodní a jiné závazky
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	82 980	Závazky dlouhodobé
B.IV.	Bankovní úvěry dlouhodobé	63 534	Bankovní úvěr
	Krátkodobé bankovní úvěry	19 446	Krátkodobé půjčky
C.I.	Časové rozlišení	3 384	Závazky krátkodobé
C.I.	Výdaje příštích období	3 384	Obchodní a jiné závazky

Zdroj: Projekt GAČR č. j. 402/09/0225

Stejně jako aktiva i pasiva budou na základě převodového můstku klasifikována podle IFRS pro SME. Dle IFRS pro SME budou pasiva rozdělena na vlastní kapitál a závazky (ty se dále dělí na krátkodobé a dlouhodobé). Závazky představují současné povinnosti podniku postoupit své ekonomické prospěchy, a to v důsledku minulých událostí. Vlastní kapitál neboli čistá aktiva představují reziduální (zbytkovou) část vyplývající z rozdílu mezi aktivy a závazky.

Výsledná podoba pasiv ve výkazu o finanční situaci (rozvaze) dle IFRS pro SME bude rozložena celkem do 11 položek.

Závazky krátkodobé	Závazky dlouhodobé	Vlastní kapitál
krátkodobé půjčky	bankovní úvěry	základní kapitál
obchodní a jiné závazky	dl. obchodní a jiné závazky	nerozdělené zisky
rezervy krátkodobé	odložený daňový závazek	
krát. závazky z fin. leasingu	rezervy dlouhodobé	
	dl. závazky z fin. leasingu	

Jednotlivé položky pasiv jsou dle IFRS pro SME sloučeny do jedné položky, např. položky *Kapitálových fondů*, *Rezervních fondů*, *Výsledek hospodaření minulých let a Výsledek hospodaření běžného období* budou souhrnně vykázaný jako **Nerozdělené zisky**, položky *Krátkodobých závazků* budou vykázaný jako **Obchodní a jiné závazky** apod.

Mezi výjimky patří:

- **Závazek z běžné činnosti – splatný** by měl být vykázan jako samostatná položka, společnost XY, a.s. však takovou položku nevykazuje
- **Odložený daňový závazek** má také v IFRS pro SME svou samostatnou položku
- **Bankovní úvěry a výpomoci** jsou rozděleny na **Bankovní úvěry a Krátkodobé půjčky**
- položky **Časového rozlišení** na straně pasiv jsou vykázaný jako **Obchodní a jiné závazky**

7.2.2 Převodový můstek - výsledovka

Tab. 17. Klasifikace položek výsledovky.

	České výkazy	v tis. Kč	IFRS pro SME
I.	Tržby za prodej zboží	221	Výnosy
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	-239	Výkonnová spotřeba
+	Obchodní marže	-18	
II.	Výkony	244 932	
	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	243 189	Výnosy
	Aktivace	1 743	Výkonnová spotřeba
B.	Výkonnová spotřeba	-92 674	
	Spotřeba materiálu a energie	-51 993	Výkonnová spotřeba
	Služby	-40 681	Výkonnová spotřeba
+	Přidaná hodnota	152 240	
C.	Osobní náklady	-77 124	
	Mzdové náklady	-53 300	Mzdy a zam. požitky
	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	-1 518	Mzdy a zam. požitky
	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-21 159	Mzdy a zam. požitky
	Sociální náklady	-1 147	Mzdy a zam. požitky
D.	Daně a poplatky	-14 962	Ostatní náklady
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-45 822	Odpisy H a N aktiv
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	265	
	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	159	Ostatní výnosy
	Tržby z prodeje materiálu	106	Ostatní výnosy
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	-105	
	Zůstatková cena prodaného DM	-9	Ostatní výnosy
	Prodaný materiál	-96	Ostatní výnosy
G.	Zvýšení (+) / snížení (-) rezerv a opravných položek v p	-502	Ostatní náklady
IV.	Ostatní provozní výnosy	1 697	Ostatní výnosy
H.	Ostatní provozní náklady	-2 660	Ostatní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření	13 027	
X.	Výnosové úroky	680	Finanční výnosy
N.	Nákladové úroky	-2 185	Finanční náklady
O.	Ostatní finanční náklady	-314	Finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření	-1 819	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	-2 709	
	- odložená	-2 709	Daně z zisku
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	8 499	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	8 499	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	11 206	

Zdroj: Projekt GAČR č. j. 402/08/225

Na základě převodového můstku budou převedeny i jednotlivé položky výsledovky. Budou vykázány výnosy, které představují zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením dluhů, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným

způsobem než vkladem vlastníků. Dále budou vykázány náklady, které jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpání vlastníky. Většina položek je reklasifikována do jedné souhrnné položky např. veškeré náklady související s finančním majetkem jsou klasifikovány jako *Finanční náklady*, apod.

Mezi výjimky patří:

- *Aktivace*, která nemůže být uznána jako přírůstek ekonomického prospěchu, protože představuje náklady, bude tedy vykázána v položce *Výkonová spotřeba*
- *Zůstatková cena prodaného DM a materiálu* (netto částka) je s minusovým znaménkem součástí *Ostatních výnosů*
- *Mimořádné výnosy a náklady* nejsou v IFRS pro SME definovány, taktéž není definována *Daň z příjmu z mimořádné činnosti*

Korekce v souvislosti přechodu na IFRS pro SME

Aktiva je nutné doplnit o položky, které nejsou obsaženy v rozvaze a společnost XY, a.s. je vykazuje pouze formou podrozvahové evidence (jedná se především o finanční leasing a drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek). Také závazky související s finančním leasingem (dlouhodobé a krátkodobé) je nutné zahrnout do rozvahy. V souvislosti s korekcí se budou také lišit nákladové a výnosové položky, čímž dojde ke změně ve výši výsledku hospodaření minulých let a běžného období.

7.2.3 Finanční leasing

V pojetí leasingu existuje v účetnictví značná nejednotnost v jednotlivých národních předpisech. Tato nejednotnost se týká především vykazování leasingu – uvádění předmětu leasingu, jeho odepisování a vykazování dluhů plynoucích z leasingu u nájemce. Dle IFRS pro SME musí být majetek a závazky týkající se leasingu aktivovány do rozvahy. [5]

Majetek užívaný na základě smluv o finančním leasingu se dle ČÚL po dobu trvání leasingové smlouvy nájemce nevykazuje v rozvaze, nevykazuje se předmět leasingu ani odpovídající závazky, leasing je pouze veden v podrozvahové evidenci. Je účtováno pouze o leasingových splátkách. V této položce dojde k nejvýznamnější korekci.

Společnost XY, a.s. eviduje k 31. 12. 2008 celkem 6 finančních leasingů, jedná se o 4 osobní automobily a 2 nákladní automobily. Podle IFRS pro SME musí být majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu součástí dlouhodobého majetku. Je tomu tak proto, že na nájemce jsou převedena všechna podstatná rizika a všechny podstatné odměny, které vyplývají z vlastnictví tohoto aktiva. Samostatné vlastnické právo tedy nemusí být převedeno.

Ke zjištění hodnoty pro zařazení aktiva pořízeného prostřednictvím finančního leasingu byla použita *současná hodnota minimálních leasingových splátek*. Všechny potřebné informace týkající se finančního leasingu jsou uvedené ve splátkovém kalendáři, (akontace, jednotlivé leasingové splátky, doba trvání leasingu, aj.), který je součástí leasingových smluv. Pro výpočet současné hodnoty je však nutné stanovit úrokovou sazbu, která bude použita pro diskontování leasingových splátek.

Pro výpočet byla použita *inkrementální úroková míra*, stanovená na základě poskytnutých úvěrů společnosti XY, a.s. Nejpoužívanější úrokovou mírou společnosti XY, a.s. je 1M PRIBOR + 0,6 %, za tento úrok jsou společnosti XY, a.s. poskytovány finanční prostředky k profinancování investičních záměrů.

Stanovení inkrementální úrokové míry:

1M PRIBOR 1,26 % (k 23.2.2010) + 0,6 % = **1,86 %**

Odpisy motorových vozidel, pořízených prostřednictvím finančního leasingu budou vypočítány ze současné hodnoty minimálních leasingových splátek daného automobilu. Odpisy jsou systematicky alokovány během použitelnosti aktiva. Doba životnosti u všech motorových vozidel pořízených společností XY, a.s. prostřednictvím finančního leasingu je stanovena na 5 let, tato doba odpovídá využití ekonomických užitků plynoucích z aktiva.

Také podle § 30 Zákona o dani z příjmů jsou motorová vozidla zařazena do 2. odpisové skupiny s dobou odepisování 5 let. Do 2. odpisové skupiny patří majetek jako motorová vozidla a většina strojního zařízení.

Pro výpočet daně ze zisku, resp. odloženého daňového závazku je použita daňová sazba ve výši 19 %.

V následujících tabulkách jsou provedeny výpočty finančního leasingu k získání potřebných hodnot, které budou potřeba pro převod účetních výkazů dle IFRS.

a) Leasing č. 1 – Škoda Octavia

Datum uzavření smlouvy 5. 10. 2006

Doba trvání leasingu 36 měsíců, konec leasingu 1. 9. 2009

Akontace 295 tis. Kč

Tab. 18. Leasing č. 1 (v tis. Kč).

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2006	-	353	353	976	-	353
31.12.2007	234	230	234	623	12	222
31.12.2008	234	226	234	401	7	227
1.9.2009	177	167	177	174	3	174
Celkem		976			22	976

Odpisy, doba životnosti 5 let

měsíční odpis 16,2623164

Odpisy

2006	2007	2008	2009	2010	2011	Kontrola
33	195	195	195	195	163	976

Zdroj: vlastní

b) Leasing č. 2 – Avia

Datum uzavření smlouvy 6. 11. 2006

Doba trvání leasingu 48 měsíců, konec leasingu 6. 10. 2010

Akontace 799 tis. Kč

Tab. 19. Leasing č. 2 (v tis. Kč).

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2006	-	891	891	2 915	-	891
31.12.2007	552	542	552	2 024	38	514
31.12.2008	552	532	552	1 510	28	524
31.12.2009	552	522	552	986	18	534
6.10.2010	460	427	460	434	8	452
Celkem		2 915			92	2 915

Doba životnosti 5 let

Měsíční odpis 48,57607765

Odpisy

2006	2007	2008	2009	2010	2011	Kontrola
49	583	583	583	583	534	2 915

Zdroj: vlastní

c) Leasing č. 3 – Speciální čistící vozidlo

Datum uzavření smlouvy 18. 12. 2006
 Doba trvání leasingu 48 měsíců, konec leasingu 18. 11. 2010
 Akontace 1 376 tis. Kč

Tab. 20. Leasing č. 3 (v tis. Kč).

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2006	-	1 530	1530	8 481		1 530
31.12.2007	1857	1 823	1857	6 951	129	1 728
31.12.2008	1857	1 790	1857	5 223	97	1 760
31.12.2009	1857	1 757	1857	3 463	64	1 793
18.11.2010	1702	1 581	1702	1 606	30	1 671
Celkem		8 481			321	8 481

Doba životnosti 5 let
 Měsíční odpis 141,3509318

Odpisy

2006	2007	2008	2009	2010	2011	Kontrola
0	1696	1696	1696	1696	1697	8 481

Zdroj: vlastní

d) Leasing č. 4 – Škoda Roomster

Datum uzavření smlouvy 30. 7. 2007
 Doba trvání leasingu 48 měsíců, konec leasingu 30. 6. 2010
 Akontace 104 tis. Kč

Tab. 21. Leasing č. 4 (v tis. Kč).

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2007	-	167	167	515		167
31.12.2008	149	146	149	348	6	143
31.12.2009	149	144	149	205	4	145
30.6.2010	61	58	61	60	1	60
Celkem		515			11	515

Doba životnosti 5 let
 Měsíční odpis 8,576771763

Odpisy

2007	2008	2009	2010	2011	2012	Kontrola
43	103	103	103	103	60	515

Zdroj: vlastní

e) Leasing č. 5 – Škoda Octavia Hatchback

Datum uzavření smlouvy 10. 3. 2008

Doba trvání leasingu 60 měsíců, konec leasingu 1. 3. 2013

Akontace 271 tis. Kč

Tab. 22. Leasing č. 5 (v tis. Kč).

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2008	-	377	377	968	-	377
31.12.2009	145	142	145	591	11	134
31.12.2010	145	140	145	457	9	136
31.12.2011	145	137	145	320	6	139
31.12.2012	145	135	145	175	3	142
1.3.2013	41	37	41	30	1	40
Celkem		968			29	968

Doba životnosti 5 let

Měsíční odpis 16,13987394

Odpisy

2008	2009	2010	2011	2012	2013	Kontrola
145	194	194	194	194	47	968

Zdroj: vlastní

f) Leasing č. 6 – Škoda Praktik

Datum uzavření smlouvy 30. 5. 2008

Doba trvání leasingu 60 měsíců, konec leasingu 1. 5. 2013

Akontace 125 tis. Kč

Tab. 23. Leasing č. 6 (v tis. Kč).

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2008	-	167	167	467	-	167
31.12.2009	71	70	71	300	6	65
31.12.2010	71	68	71	235	4	67
31.12.2011	71	67	71	168	3	68
31.12.2012	71	66	71	97	2	69
1.3.2013	31	28	31	26	0	31
Celkem		467			15	467

Doba životnosti 5 let

Měsíční odpis 16,13987394

Odpisy

2008	2009	2010	2011	2012	2013	Kontrola
47	93	93	93	93	48	467

Zdroj: vlastní

Korekce týkající se majetku pořízeného prostřednictvím finančního leasingu

Tab. 24. Přehled výsledků výpočtu finančního leasingu (v tis. Kč).

Zařazení vozidel do DHM v celkové brutto hodnotě	14 322
Skutečně zaplacené splátky z leasingu	8 920
Vyčíslení závazků v současné hodnotě k 31.12.2008	
a) krátkodobé	2 803
b) dlouhodobé	2 745
c) již zaplacené	8 774
kontrola	14 322
Celkové odpisy za rok 2008	2 816
Celkové úroky za rok 2008	139
Celkové oprávkky k 1.1.2008	3 126

Zdroj: vlastní

a) korekce ve výkazu o finanční situaci (rozvaze)

+ hodnoty netta položky dlouhodobých aktiv o částku	8 381 tis. Kč
+ položky krátkodobých závazků o částku	2 803 tis. Kč
+ položky odložený daňový závazek o částku	1 592 tis. Kč
+ položky dlouhodobých závazků o částku	2 745 tis. Kč
+ položky nerozdělené zisky min. let o částku	2 452 tis. Kč
= celková úprava ve výkazu v částce	1 211 tis. Kč

V položce *Nerozdělené zisky min. let* jsou zohledněny úroky z leasingu, zaplacené leasingové splátky, odpisy vyplývající z finančního leasingu za předchozí roky a efekt odložené daně za předchozí roky.

b) korekce ve výkazu o úplném výsledku a nerozdělených ziscích (výsledovce)

+ vyloučení zaplacených leasingových splátek ze spotřeby	3 336 tis. Kč
+ položky odpisy DHM a DNM	2 816 tis. Kč.
+ položky finanční náklady - úroky	139 tis. Kč
+ položky daně ze zisku	1 592 tis. Kč
= celková úprava ve výkazu v částce	1 211 tis. Kč

7.2.4 Drobný hmotný a nehmotný majetek

Drobný hmotný majetek s cenou do 10 000 Kč a drobný nehmotný majetek s cenou do 3 000 Kč je při pořízení účtován přímo do nákladů. Z hlediska převodu účetních výkazů dle IFRS pro SME je nutné tento drobný hmotný a nehmotný majetek aktivovat do dlouhodobého majetku a vyčíslit odpisy. Dle IFRS pro SME se jedná o majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok, proto představuje pro společnost XY, a.s. plynoucí ekonomický prospěch.

U drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou vyčísleny také odpisy. Doba použitelnosti aktiva byla stanovena na 4 roky.

Pro výpočet daně ze zisku, resp. odloženého daňového závazku je použita daňová sazba ve výši 19 %.

Tab. 25. Drobný dlouhodobý majetek (v tis. Kč).

Drobný hmotný majetek	1723
Drobný nehmotný majetek	2
Celkem	1725

doba životnosti 4 roky
odpisy roční 431,25

Rok	2008	2009	2010	2011
Odpis	431,25	431,25	431,25	431,25

Zdroj: vlastní

a) korekce ve výkazu o finanční situaci (rozvaze)

+ hodnoty netta položky dlouhodobých aktiv o částku	1 294 tis. Kč
+ položky odložený daňový závazek o částku	246 tis. Kč
= celková úprava ve výkazu v částce	1 048 tis, Kč

b) korekce ve výkazu o úplném výsledku a nerozdělených ziscích (výsledovce)

+ vyloučení drobného majetku ze spotřeby	1 725 tis. Kč
+ položky odpisy DHM a DNM	431 tis. Kč.
+ položky daně ze zisku	246 tis. Kč
= celková úprava ve výkazu v částce	1 048 tis. Kč

7.2.5 Rezervy

Společnost XY, a.s. vytvořila ostatní rezervu na sociální a zdravotní pojištění k nevyplaceným premiím za rok 2008 ve výši 638 tis. Kč. Tato položka je plně uznána, protože je zřejmé, že v budoucnu dojde k odlivu finančních prostředků společnosti.

Vzhledem k podnikatelskému zaměření společnosti XY, a.s. bylo třeba zvážit další tvorbu rezervy, např. rezerva na poruchy a havárie, z hlediska společnosti však tato částka není nikterak významná, a proto rezervu není třeba tvořit. Dále se zvažovala rezerva na případné soudní spory, ať už jde o dlouholeté soudní spory či soudní spory související se špatnou kvalitou poskytovaného produktu.

Na základě konzultace s vedením společnosti XY, a.s. byly zváženy následující problematiky soudních sporů. Co se týče ostatních žalob, např. žaloby na valné hromadě, zde není nutné rezervu tvořit, protože společnost XY, a.s. tyto spory již v minulosti vyhrála, dále běžné žaloby – dlužníci vodné a stočné, tento problém je řešen soudně, případně exekucí, případné odpisy pohledávek však netvoří významnou částku. V úvahu tedy přichází pouze tvorba rezervy na riziko vyplývající z dlouholetého soudního sporu. Tento soudní spor se táhne již 8. rok a na základě odhadu vedení společnosti by se měla vytvořit rezerva v částce 500 tis. Kč.

Pro výpočet daně ze zisku, resp. odloženého daňového závazku je použita daňová sazba ve výši 19 %.

V důsledku vytvoření rezervy na riziko ze soudního sporu, dojde k několika úpravám:

a) korekce ve výkazu o finanční situaci (rozvaze)

+ položky odložená daňová pohledávka o částku	95 tis. Kč
+ položky rezervy dlouhodobé o částku	500 tis. Kč
<hr/>	
= celková úprava ve výkazu v částce	405 tis. Kč

b) korekce ve výkazu o úplném výsledku a nerozdělených ziscích (výsledovce)

+ položky výkonová spotřeba	500 tis. Kč
+ položky daně ze zisku	95 tis. Kč.
<hr/>	
= celková úprava ve výkazu v částce	405 tis. Kč

7.2.6 Výpočet odložené daně z příjmu právnických osob

Odložená daň vzniká v důsledku účtování o:

- Odpisech – účetní versus daňové
- Rezervách
- Opravných položkách

Společnost XY, a.s. eviduje všechny vyjmenované položky, proto jí tedy vzniká odložená daň, resp. odložený daňový závazek.

Společnost XY, a.s. eviduje závazek z titulu odložené daně v roce 2008 ve výši 2 709 tis. Kč, celkový závazek dle ČÚL činí 31 016 tis. Kč. Jiné závazky z daně z příjmu právnických osob (PO) společnost neeviduje, protože byla v daňové ztrátě. Společnost XY, a.s. uplatnila ztráty z minulých let a daňová přiznání byla nulová.

Z hlediska převodu účetních výkazů dle IFRS pro SME budou provedeny následující korekce z titulu odložené daně z příjmu PO.

a) korekce ve výkazu o finanční situaci (rozvaze)

+ položky odložený daňový závazek o částku (korekce vzniká v souvislosti s finančním leasingem)	1 592 tis. Kč
+ položky odložený daňový závazek o částku (korekce vzniká v souvislosti s drobným majetkem)	246 tis. Kč
<hr/>	
= položka odložený daňový závazek se zvýší o	1 838 tis. Kč

b) korekce ve výkazu o úplném výsledku a nerozdělených ziscích (výsledovce)

+ položky daně ze zisku (odl. daň. závazek) (korekce vzniká v souvislosti s finančním leasingem)	1 592 tis. Kč
+ položky daně ze zisku (odl. daň. závazek) (korekce vzniká v souvislosti s drobným majetkem)	246 tis. Kč
- položky daně ze zisku (odl. daň. pohledávka)	95 tis. Kč.
<hr/>	
= položka daně ze zisku (odl. daň. závazek) se zvýší o	1 743 tis. Kč

7.3 Účetní výkazy sestavené dle IFRS pro SME

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem účetnictví, velkým přínosem účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS pro SME je především srovnatelnost účetních výkazů na mezinárodní úrovni. Účetní závěrka dle IFRS pro SME se skládá z:

- Výkazu o finanční situaci,
- Výkazu o úplném výsledku a nerozdělených ziscích,
- Výkazu o peněžních tocích,
- Výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a
- Přílohy.

Na základě vyčíslení veškerých změn, které souvisejí s přechodem vykazování dle IFRS pro SME, pomocí převodového můstku mohou být tyto hodnoty vyčísleny v účetních výkazech v souladu s IFRS pro SME.

7.3.1 Výkaz o finanční situaci

Tab. 26. Výkaz o finanční situaci – aktiva.

Položka	Netto hodnota v tis. Kč.
AKTIVA	
Krátkodobá aktiva	83 813
Peníze	13 032
Obchodní a jiné pohledávky	68 628
Zásoby	2 153
Dlouhodobá aktiva	1 097 903
Pozemky, budovy, zařízení	1 096 065
Nehmotná aktiva	1 372
Odložená daňová pohledávka	95
Dlouhodobé pohledávky	371
Aktiva celkem	1 181 716

Zdroj: vlastní

Aktiva se dle IFRS pro SME se dělí na krátkodobá a dlouhodobá.

Tab. 27. Výkaz o finanční situaci – pasiva.

Položka	Netto hodnota v tis. Kč.
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	
Závazky celkem	209 109
Krátkodobé závazky	69 476
Krátkodobé půjčky	19 446
Obchodní a jiné závazky	46 589
Rezervy krátkodobé	638
Krátkodobá část závazků z finančního leasingu	2 803
Dlouhodobé závazky	139 633
Bankovní úvěry	63 534
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	40 000
Odložený daňový závazek	32 854
Rezervy dlouhodobé	500
Závazky z finančního leasingu	2 745
Vlastní kapitál	972 607
Základní kapitál	778 391
Nerozdělené zisky	194 216
Závazky a vlastní kapitál celkem	1 181 716

Zdroj: vlastní

Pasiva se dle IFRS pro SME dělí na závazky (krátkodobé a dlouhodobé) a vlastní kapitál.

Celková hodnota aktiv a pasiv společnosti XY, a.s. se oproti vykazování dle ČÚL zvýšila o částku 9 770 tis. Kč. Nejvýraznější změna souvisí s aktivací finančního leasingu, který ovlivňuje dlouhodobá aktiva, dlouhodobé a krátkodobé závazky, a také vlastní kapitál (zaúčtování opravek a úroků). Další změna se týká zařazení drobného hmotného a nehmotného majetku do dlouhodobých aktiv, a také vytvoření rezervy na rizika ze soudních sporů společnosti XY, a.s.

7.3.2 Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření

Tab. 28. Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření.

Položka	Netto hodnota v tis. Kč
Výnosy	243 410
Ostatní výnosy	1 857
Výkonnová spotřeba	-86 609
Mzdy a zaměstnanecké požitky	-77 124
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	-49 069
Ostatní náklady	-18 124
Finanční výnosy	680
Finanční náklady	-2 638
Výnosy celkem	245 947
Náklady celkem	-233 564
Zisk před zdaněním (EBT)	12 383
Daně z zisku	-4 452
Zisk za období (čistý zisk)	7 931
Nerozdělené zisky na začátku roku	186 285
Dividendy	0
Nerozdělené zisky na konci roku	194 216

Zdroj: vlastní

Hodnota výsledku hospodaření společnosti XY, a.s. se také liší. Změna opět souvisí s aktivací finančního leasingu, zařazením drobného hmotného a nehmotného majetku, vytvořením rezervy, a také reklasifikací některých položek.

Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření zobrazuje výsledky hospodaření běžného období a nerozdělených zisků. Byly zde provedeny změny jako odúčtování zaplacených leasingových splátek a drobného majetku ze spotřeby, dále byly zaúčtovány odpisy z finančního leasingu a drobného majetku, úroky z leasingu, tvorba rezervy, a byl také vyčíslen efekt odložené daně. Všechny tyto korekce měly vliv na vyčíslení hospodářského výsledku v souladu s IFRS pro SME.

Společnost XY, a.s. i v rámci vykazování dle IFRS pro SME dosáhla za účetní období zisku, který se ovšem oproti účtování dle ČÚL snížil o částku 568 tis. Kč.

7.3.3 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích podrobněji zobrazuje informace o provedených transakcích, které přímo ovlivnily velikost a strukturu vlastního kapitálu během účetního období. Výkaz lze dle IFRS pro SME sestavovat pomocí přímé nebo nepřímé metody.

Výkaz o peněžních tocích sestavený dle IFRS pro SME bude mít stejný výsledek, jako při sestavení dle ČÚL. Lišit se bude pouze ve výpočtu, musí se převést počáteční stavy a začlenit všechny změny, které vznikly při převodu účetních výkazů dle IFRS pro SME apod.

Výkaz o peněžních tocích je nezbytnou součástí účetní závěrky, avšak z důvodu velkého rozsahu jeho výpočtu není dle IFRS pro SME sestaven.

7.3.4 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Podstatou tohoto výkazu je zobrazit významné změny ve vlastním kapitálu, tedy rozdíl mezi počátečním a konečným stavem. A zároveň vysvětlit důvod tohoto zvýšení, či snížení.

I v tomto případě nelze odkázat na výkaz o změnách ve vlastním kapitálu sestavený dle ČÚL, musí být provedeny úpravy, které vznikly v důsledku přechodu účtování dle IFRS pro SME. Také výkaz o změnách ve vlastním kapitálu je nedílnou součástí účetní závěrky sestavené dle IFRS pro SME, avšak z důvodu velkého rozsahu není sestaven.

7.3.5 Příloha

Příloha je také nedílnou součástí účetní závěrky sestavené dle IFRS pro SME, je velmi obsáhlá a podrobná, poskytuje informace, které nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech, ale jsou nutné pro věrné zobrazení. Musí poskytnout informace, které jsou relevantní pro pochopení finančních výkazů.

K vytvoření přílohy dle IFRS pro SME by byla potřeba další detailnější informace o společnosti XY, a.s., avšak diplomová práce by byla příliš rozsáhlá.

7.4 Užití IFRS v malých a středních podnicích

7.4.1 Hlavní problémy při přechodu na IFRS pro malé a střední podniky

Malé a střední podniky založené a vlastněné soukromými osobami byly vždy pilířem nejen české ekonomiky. Dynamický růst těchto společností i dramatický vývoj ekonomiky v posledních letech přináší nečekané problémy, ale i příležitosti. Vykazování dle IFRS pro SME je v současné době pro české společnosti dobrovolné, lze však předpokládat, že v budoucnosti se bude vykazování dle IFRS týkat také těchto společností.

I přesto, že vykazování dle IFRS přináší podnikům řadu výhod, jedná se především o srovnatelnost a srozumitelnost účetních výkazů pro širší spektrum zahraničních investorů či partnerů, najdou se i překážky, které výrazně brání přechodu na IFRS. Neznalost těchto přínosů a odborná kvalifikace jsou pravděpodobně důvodem proč většina českých podniků podle IFRS nevykazuje.

Velkou roli hraje také významná odlišnost českých účetních standardů a IFRS. Vykazování dle IFRS není jednoduché, především důkladná příprava a nepodceňování přechodu zaručí efektivní výsledky. Oba systémy jsou založeny na jiných principech. IFRS dávají určitou volnost při tvorbě účetní politiky, kdežto české účetní předpisy představují soubor daných pravidel, které musí účetní jednotky dodržovat. [20], [21]

7.4.2 Změny v podniku při přechodu na IFRS a jejich řízení

Naplánování a provedení potřebných změn ve všech částech společnosti si vyžádá hodně času a úsilí. Přitom je však nutné pokračovat ve své podnikatelské činnosti jako obvykle. Skloubit projekt implementace s běžnou činností rozhodně není snadné, především pro SME, a proto je doporučeno připravit se na přechod dle IFRS ze tří úhlů pohledu:

1. Změny číselných údajů

Náročným úkolem bude shromáždit a utřídit všechny potřebné číselné údaje dle IFRS.

- identifikovat hlavní problémy a rozdíly, které vzniknou přechodem z národních účetních předpisů na mezinárodní,
- zjistit, jaké další informace bude nutné upravit a zveřejnit,
- změnit stávající nebo vytvořit nová účetní pravidla,
- vyhodnotit vliv implementace na životaschopnost určitých produktů a služeb a na celkový výkon společnosti.

2. Změny v podniku

Současně je třeba zjistit, jaké změny musí být provedeny (organizační, v chování, v procesech). Je možné, že tyto změny vytvoří zajímavou příležitost pro restrukturalizaci či centralizaci společnosti, pro snížení nákladů nebo racionální práce.

- vyhodnotit důsledky přechodu na IFRS pro vedení podniku a strukturu organizace,
- zajistit předávání znalostí na úrovni vedení i provozu,
- změnit výkaznictví, procesy a postupy tak, aby odpovídaly novému způsobu práce.

3. Řízení změny

Je nutné, aby byly změny provedeny skutečně efektivně, a aby během přechodu na IFRS společnost hladce fungovala. Změna informačních systémů se věnuje úpravě či nahrazení informačních systému s cílem:

- identifikovat nedostatky v kvalitě a množství poskytovaných informací, jakož i systémové nedostatky,
- vytvořit podrobnou systémovou strategii na podporu nových procesů a postupů a umožnit informované rozhodování o kapitálových investicích,
- postupně zavést nové systémy, aby všichni pracovníci i společnost jako celek dokázali plnit nové úkoly. [20]

V případě, že by se společnost XY, a.s. rozhodla k přechodu na IFRS pro SME, k tomuto prvnímu přechodu by byl použit Oddíl 35 IFRS pro SME. Tento oddíl se vztahuje na podniky, které poprvé přecházejí na IFRS pro SME, bez ohledu na to, zda jejich předchozí účetní rámec byly plně IFRS či jiný soubor účetních pravidel. [20]

Graf 1. Jednotlivé fáze plánu přechodu.



Zdroj: Jak zvládnou přechod na IFRS- PWC

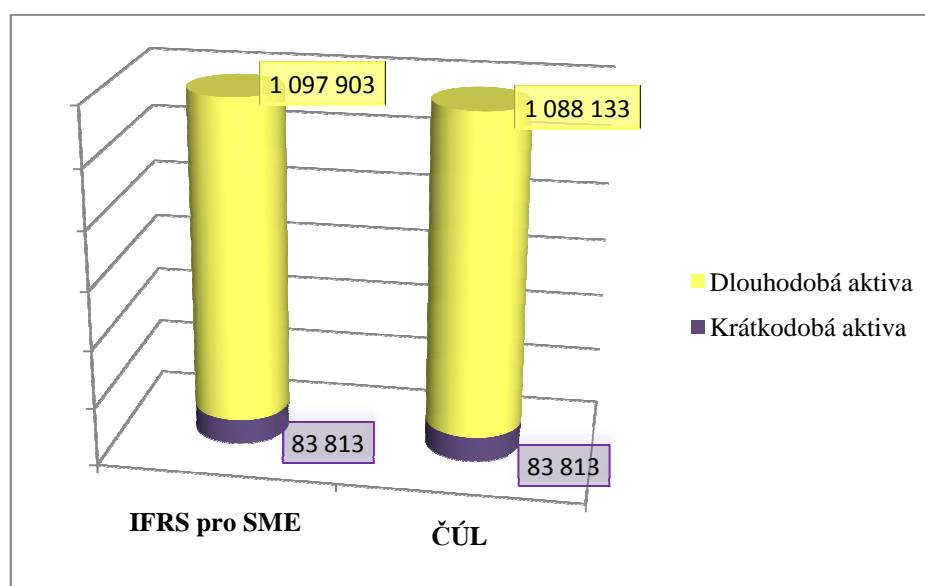
7.5 Vliv přechodu dle IFRS na výsledky finanční analýzy

Transformace účetních výkazů dle IFRS pro SME bude mít vliv na výsledky finanční analýzy. V následujících tabulkách je provedena stručná finanční analýza, které porovnává finanční situaci společnosti XY, a.s. podle ČÚL, a podle IFRS pro SME.

7.5.1 Rozbor aktiv a pasiv

Rozbor aktiv je znázorněn v následujícím grafu, položky vykazované dle ČÚL jsou reklasifikovány pouze na *krátkodobá a dlouhodobá aktiva*. Aktiva společnosti XY, a.s. tvoří především dlouhodobý hmotný majetek, který představuje více než 92 % celkových aktiv. Tento dlouhodobý hmotný majetek představuje např. vodojemy, kanalizační sítě, speciální vozidla apod. Rozdíl ve vykazování dle IFRS pro SME a ČÚL vzniká v oblasti dlouhodobého hmotného majetku, a to aktivací finančního leasingu a drobného majetku, toto zvýšení představuje 1 %.

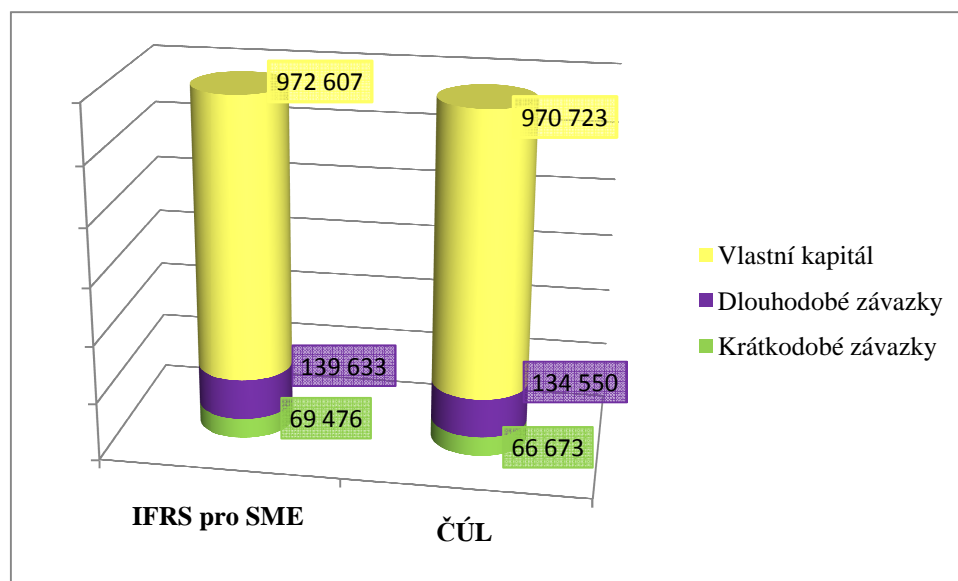
Graf 2. Rozbor aktiv dle IFRS pro SME a ČÚL (v tis. Kč).



Zdroj: vlastní

Také pasiva jsou dle IFRS pro SME reklasifikována na *závazky (dlouhodobé a krátkodobé) a vlastní kapitál*. Pro společnost XY, a.s. je charakteristický vysoký podíl vlastního kapitálu, hodnota základního kapitálu činí více než 82 % k celkovým pasivům. Financování dlouhodobých aktiv je zajištěno vlastními zdroji. Zvýšení vlastního kapitálu a krátkodobých závazků je způsobeno začleněním finančního leasingu. Dlouhodobé závazky jsou zvýšeny z důvodu změn v majetku a rezervách.

Graf 3. Rozbor pasiv dle IFRS pro SME a ČÚL (v tis. Kč).

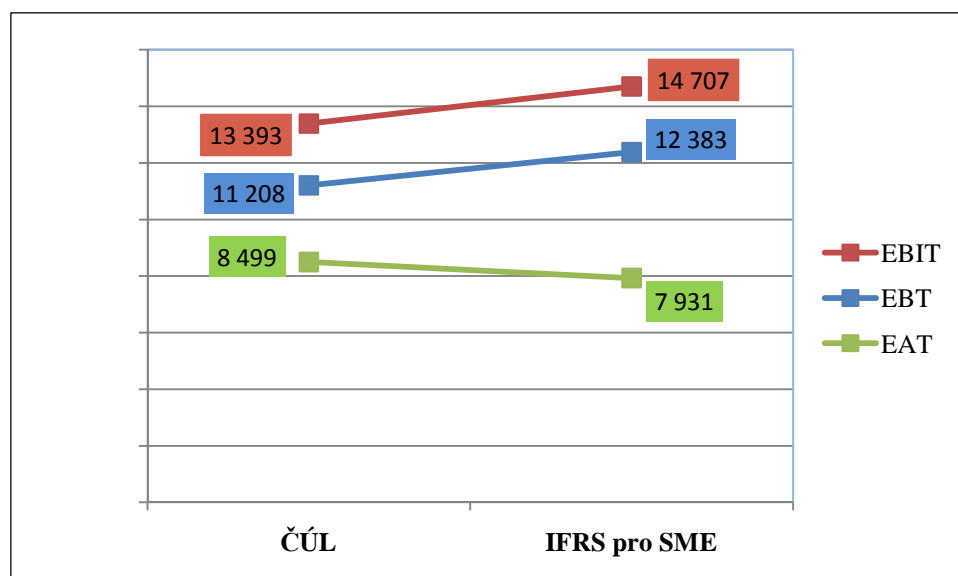


Zdroj: vlastní

7.5.2 Rozbor výsledku hospodaření

Společnost XY, a.s. dosahuje ve sledovaném období zisku jak z hlediska ČÚL tak IFRS pro SME. Hodnoty zisku před úroky a zdaněním (EBIT) a zisku před zdaněním (EBT) se dle vykazování IFRS pro SME zlepšily, z důvodu začlenění odpisů a úroků majetku získaného na leasing a odpisů drobného majetku. V případě čistého zisku (EAT) se hodnota dle IFRS pro SME snížila z důvodu vyšší odložené daně ze zisku a vyšších úroků.

Graf 4: Rozbor výsledku hospodaření běžného období (v tis. Kč).



Zdroj: vlastní

7.5.3 Vyčíslení poměrových ukazatelů dle ČÚL a IFRS pro SME

Tab. 29: Vybrané poměrové ukazatele dle ČÚL a IFRS pro SME

Rentabilita	ČÚL	IFRS pro SME	Doporučení
ROA	1,14	1,24	plusové hodnoty
ROE	0,88	0,82	
ROS	5,50	6,04	
Zadluženost	ČÚL	IFRS pro SME	Doporučení
Celková zadluženost	16,88 %	17,70 %	30 - 60 %
Koeficient samofinancování	82,83 %	82,30 %	ne méně jak 30 %
Míra zadluženosti	20,38 %	21,50 %	záleží na oboru
Úrokové krytí	6,13	6,33	min. 5
Krytí DM vlastním kapitálem	0,89	0,89	záleží na přístupu podnikání
Krytí DM dlouhodobými zdroji	1,02	1,01	
Likvidita	ČÚL	IFRS pro SME	Doporučení
Běžná	1,90	1,21	1,5 - 2,5
Pohotová	1,85	1,18	mírně nad 1
Okamžitá	0,30	0,19	0,1 - 0,2
Aktivita	ČÚL	IFRS pro SME	Doporučení
Obrat celkových aktiv	0,208	0,206	min. 1
Doba obratu pohledávek	99 dny	101 dny	< obrat závazků
Doba obratu závazků	64 dny	103 dny	> obrat pohledávek

Zdroj: vlastní

Rentabilita představuje výnosnost vloženého kapitálu. Ukazatele rentability signalizují, že společnost XY, a.s. je v roce 2008 zisková jak z hlediska ČÚL, tak i IFRS pro SME. Základem pro výpočet *rentability celkových aktiv (ROA)* je zisk před úroky a zdaněním (EBIT), z toho důvodu, že aktiva zahrnují jak vlastní, tak cizí zdroje financování. EBIT zahrnuje výnos pro vlastníky, věřitele, případně i pro stát. **ROA** se z hlediska porovnání vykazování dle ČÚL a IFRS pro SME celkově zlepšila 8,8 %. **Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)** představuje výnos pro vlastníky, proto je vhodnější použít jako základ výpočtu čistý zisk (EAT). **ROE** se z hlediska porovnání ČÚL a IFRS pro SME snížila o 6,8 %, z důvodu vyšší odložené daně ze zisku a vyšších úroků. Základem pro výpočet **Rentability tržeb (ROS)** je EBIT a tržby za prodej zboží a služeb. ROS se vzhledem k vykazování dle IFRS pro SME zlepšila o 9,8 % oproti vykazování dle ČÚL.

Zadluženost sleduje vztah mezi cizími a vlastními zdroji. Výše zadluženosti závisí na oboru podnikání, všeobecně se však doporučuje 30 – 60 %. Zadluženost společnosti XY, a.s. je velmi nízká, protože většinu svých aktiv financuje z vlastních zdrojů, tento fakt dokládá i koeficient samofinancování. Zadluženost společnosti se dle vykazování IFRS pro SME nepatrně zvýšila na základě závazků z finančního leasingu o 0,8 %, koeficient samofinancování se tím pádem snížil o 0,5 %. Pro společnost XY, a.s. je charakteristické financování dlouhodobého majetku vlastními zdroji, což znamená, že společnost dává přednost stabilitě před výnosem.

Likvidita vyjadřuje schopnost podniku hradit své závazky, tedy jak snadno může podnik získat peněžní prostředky. Ukazatele likvidity ve společnosti XY, a.s. se pohybují v doporučených hodnotách dle ČÚL, tak IFRS pro SME, což je pro společnost velmi pozitivní, tyto hodnoty dokazují, že by neměl být problém s uhrazením závazků. Krátkodobé finanční prostředky společnosti jsou efektivně využívány v rámci ČÚL i IFRS pro SME.

Ukazatele **aktivity** se snaží změřit, jak efektivně jsou využívána aktiva společnosti. Společnost XY, a.s. vykazuje velmi nízký *obrat celkových aktiv*, doporučená hodnota je min. 1, všeobecně však platí, čím vyšší hodnota tím lépe. Jako základ pro výpočet jsou použity tržby z prodeje výrobků a služeb, které jsou dle ČÚL a IFRS pro SME stejné. Ovšem v poměru celkových aktiv nedosahují až tak výrazné položky, je to především z důvodu podnikatelského zaměření společnosti XY, a.s. Co se týče doby splatnosti pohledávek a závazků, společnost má dle ČÚL velmi nevýhodně nastavené podmínky úhrad, protože doba inkasa pohledávek je výrazně delší než doba úhrady závazků, znamená to tedy poskytnutí bezplatného úvěru svým obchodním partnerům (respektive spotřebitelům). Při vykazování dle IFRS pro SME, dochází k výraznému rozdílu, společnost se přibližuje k přiměřenému poměru splatnosti pohledávek a závazků. Dochází dokonce ke dřívějšímu obratu pohledávek, a tak je společnost bezplatně úvěrována 2 dny.

Shrnutí porovnání poměrových ukazatelů

V případě porovnání ukazatelů dle IFRS pro SME a ČÚL došlo u rentability a zadluženosti pouze k mírným změnám, mírně se zlepšily ukazatele ROA, ROS a koeficient samofinancování, naopak se mírně zhoršily ROE a celková zadluženost.

Výraznější změny lze sledovat u ukazatelů likvidity, kdy došlo ke snížení. Tato změna souvisí především s krátkodobými závazky z finančního leasingu, hodnoty se však stále pohybují kolem doporučených hodnot.

Obrat celkových aktiv není ve společnosti ideální, především z důvodu zaměření podnikatelské činnosti, společnost XY, a.s. vlastní velké množství majetku, ale tržby z prodeje výrobků a služeb nejsou v poměru tohoto majetku příliš výrazné. Velmi se však zlepšila doba obratu závazků, v rámci vykazování dle IFRS pro SME se společnost XY, a.s. přiblížila přiměřenému poměru splatnosti pohledávek a závazků.

Finanční analýza dle vykazování dle IFRS pro SME je pro uživatele finančních výkazů transparentnější a lépe vystihuje finanční postavení společnosti.

Pro společnost XY, a.s. vychází lépe finanční analýza sestavená dle ČÚL.

ZÁVĚR

Jak již bylo řečeno, vlivem světové globalizace dochází k problému srovnatelnosti účetních závěrek, které jsou sestaveny pouze v národních legislativách, a je poměrně obtížné porozumět účetním specifikám jednotlivých zemí. Výsledkem harmonizace účetnictví nejenom členských států Evropské unie, by v budoucnosti mělo být sjednocení národních účetních předpisů, nebo alespoň jejich přiblížení k Mezinárodním účetním standardům. IFRS představují shrnutí nejlepších účetních postupů, zkušeností a požadavků uživatelů veřejných informací. Účetní výkazy sestavené dle IFRS poskytují věrohodnější informace a lépe zobrazují stav skutečného finančního zdraví.

Proces vývoje mezinárodních účetních standardů je velmi zdoluhavý, jen na hodně diskutovaný Standard pro SME se čekalo déle, než byl předpoklad. Informační požadavky externích uživatelů jsou tu však neustále a vnější tlaky jsou stále silnější.

Společnosti na celém světě zavádějí IFRS (plné či pro SME) nebo se snaží přiblížit těmto účetním standardům, proto se dá předpokládat, že i pro podniky v České republice bude v budoucnosti přijetí IFRS nezbytností. V současné době je v České republice povinné vykazování účetní závěrky dle IFRS pouze pro společnosti, jejíž akcie jsou obchodovatelné na veřejném trhu. Pro SME zatím tato povinnost ze zákona nevyplývá, je však otázkou času, kdy tomu tak nastane. Na rozdíl od plných IFRS, jsou IFRS pro SME určeny neobchodovaným společnostem bez „veřejné odpovědnosti“. Cílem je tedy nabídnout alternativu k národní účetní úpravě a postupem času tuto úpravu plně nahradit.

Přechod na účtování dle IFRS není jednoduchou záležitostí, a tak je velmi důležité se na tento budoucí přechod náležitě připravit. Jedná se především o zapojení nové informační technologie, nového způsobu řízení, získání odborné kvalifikace, apod. Včasným a plynulým přechodem na účtování dle IFRS je teoretická možnost získání určité konkurenční výhody, která společnosti usnadní získání zahraničních investorů, a snadněji se tak dostane k finančním zdrojům.

Předmětem této diplomové práce byl převod účetních výkazů společnosti XY, a.s., která je zapojena do projektu GAČR č. j. 402/09/0225. „Užití IFRS v malých a středních podnicích a vliv na měření jejich výkonnosti“. Jednotlivé položky účetních výkazů sestavených dle českých účetních předpisů byly porovnány s požadavky IFRS a následně reklasifikovány či byla provedena korekce. Nejzávažnější korekce byla provedena ve vykazování majetku

pořízeného pomocí finančního leasingu, který se dle české úpravy nepovažuje za majetek společnosti.

Na základě úprav v souladu s IFRS pro SME, byly účetní výkazy převedeny na mezinárodně srovnatelné údaje o společnosti. V závěru diplomové práce je sestavena stručná finanční analýza, která porovnává výsledky dle ČÚL a IFRS pro SME. Díky převodu se výsledky finanční analýzy v některých případech zlepšily, v jiných případech o něco zhoršily. Např. zvýšila se rentabilita aktiv, ale zvýšila se také zadluženost.

Vzhledem k tomu, že společnost XY, a.s. nemá zatím povinnost sestavovat účetní výkazy dle IFRS pro SME, nedá se jednoznačně říct, zdali by výsledný efekt byl pro společnost pozitivní. Další překážkou je, že česká daňová legislativa neumožňuje užití výsledku hospodaření dle IFRS pro SME k výpočtu základu daně z příjmu. Pro malé a střední podniky tento negativní fakt znamená zvýšení nákladů, dobrovolné vykazování je pouze činností navíc, která se možná v budoucnu stane výhodou. Společnost XY, a.s. má také specifické podnikatelské zaměření, není možné vstoupit na zahraniční trh. V současné době pro ni tedy není prioritou vykazování účetnictví dle IFRS pro SME.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace*. 1. vydání. Praha : ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*. 1. vydání. Brno : Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] KOVANICOVÁ, Danuše. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha : RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [4] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českých účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [5] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání. Praha : VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [6] NERUDOVÁ, Danuše, et al. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Vydání první. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.
- [7] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vydání. Praha : Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [8] PAVELKOVÁ, Drahomíra. *Řízení podnikových financí*. 3 vyd. Zlín : Univerzita Tomáše Bati, 2001. 213 s. ISBN 80-7318-020-0.
- [9] *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. 1. edition. London : IASB, 2009. 229 s. ISBN 978-1-907026-17-1.
- [10] VALACH, Josef, et al. *Finanční řízení podniku*. Vyd. 2. Praha : Ekopress, s.r.o., 2001. 324 s. ISBN 80-86119-21-1.
- [11] Výpisky z přednášek předmětu Mezinárodní účetní standardy.
- [12] Výroční zpráva společnosti XY, a.s.

Elektronické zdroje

- [13] Ernst & Young. *IFRS Outlook červenec 2009*. [online] [cit. 2007-04-12]. Dostupný z WWW: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Outlook_Cervenec_2009/\\$FILE/IFRS%20outlook%20cervenec_cz.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Outlook_Cervenec_2009/$FILE/IFRS%20outlook%20cervenec_cz.pdf)>
- [14] Ernst & Young. *IFRS Outlook únor 2010*. [online] [cit. 2007-04-12]. Dostupný z WWW: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Outlook_unor_2010/\\$FILE/Unor%20IFRS%20outlook%20secured.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Outlook_unor_2010/$FILE/Unor%20IFRS%20outlook%20secured.pdf)>
- [15] Ernst & Young. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou*. [online] [cit. 2010-02-18]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf
- [16] Evropský portál pro malé podniky [online] [cit. 2010-04-08]. Dostupný z WWW: http://ec.europa.eu/small-business/index_cs.htm.
- [17] Komora auditorů České republiky. [online] [cit. 2007-04-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.kacr.cz/article.asp?nDepartmentID=181&nArticleID=859&nLanguageID=1>>
- [18] Ministerstvo financí České republiky. *Projekt: Aplikace IAS společnostmi, které nejsou veřejně obchodovatelné*. [online] [cit. 2007-04-12]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Comparative_study_CZ.pdf>
- [19] PRICEWATERHOUSECOOPERS. *IFRS a české účetní předpisy, podrobnosti a rozdíly*. [online] 2009 [cit. 2010-03-02]. Dostupný z WWW: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf
- [20] PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* [online] [cit. 2010-03-16]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/jak-zvladnout-prechod-ifrs.pdf>
- [21] STRUHAŘOVÁ, Kateřina. *Vykazování podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. 6. ročník Mezinárodní Batova konference pro doktorandy a mlade vědecke pracovníky* [CD s recenzovanými příspěvky]. 2010-04-15. ISBN 978-80-7318-922-8.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Apod.	A podobně
Atd.	A tak dále
CZ	Cizí zdroje
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
ČÚL	Česká účetní legislativa
EAT	Earnings after tax (čistý zisk)
EBIT	Earnings before interest and taxes (zisk před úroky a zdaněním)
EBT	Earnings before taxes (zisk před zdaněním)
EU	Evropská unie
EY	Společnost Ernst & Young
GAČR	Grantová agentura České Republiky
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KFM	Krátkodobý finanční majetek
OP	Opravná položka
PC	Požizovací cena
PWC	Společnost PriceWaterHouseCoopers
RPC	Reprodukční pořizovací cena
SME	Malé a střední podniky
ÚJ	Účetní jednotka
VK	Vlastní kapitál
VN	Vlastní náklady
./.	Pokračování na další straně

SEZNAM GRAFŮ

<i>Graf 1. Jednotlivé fáze plánu přechodu.</i>	84
<i>Graf 2. Rozbor aktiv dle IFRS pro SME a ČÚL.</i>	85
<i>Graf 3. Rozbor pasiv dle IFRS pro SME a ČÚL.</i>	86
<i>Graf 4: Rozbor výsledku hospodaření běžného období.</i>	86

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Oddíl 10 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	27
<i>Tab. 2. Oddíl 11, 12 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	29
<i>Tab. 3. Oddíl 13 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	29
<i>Tab. 4. Oddíl 16 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	30
<i>Tab. 5. Oddíl 17 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	32
<i>Tab. 6. Oddíl 18 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	34
<i>Tab. 7. Oddíl 20 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	35
<i>Tab. 8. Oddíl 21 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	36
<i>Tab. 9. Oddíl 23 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	37
<i>Tab. 10. Oddíl 24 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	39
<i>Tab. 11. Oddíl 29 – srovnání IFRS pro SME, plné IFRS a ČÚL.....</i>	40
<i>Tab. 12. Procentuální rozbor majetkové struktury podniku.</i>	47
<i>Tab. 13. Procentuální rozbor finanční struktury podniku.</i>	48
<i>Tab. 14. Procentuální rozbor nákladů a výnosů.</i>	49
<i>Tab. 15. Klasifikace položek rozvahy – aktiva.....</i>	65
<i>Tab. 16. Klasifikace položek rozvahy – pasiva.</i>	67
<i>Tab. 17. Klasifikace položek výsledovky.....</i>	69
<i>Tab. 18. Leasing č. 1.....</i>	72
<i>Tab. 19. Leasing č. 2.....</i>	72
<i>Tab. 20. Leasing č. 3.....</i>	73
<i>Tab. 21. Leasing č. 4.....</i>	73
<i>Tab. 22. Leasing č. 5.....</i>	74
<i>Tab. 23. Leasing č. 6.....</i>	74
<i>Tab. 24. Přehled výsledků výpočtu finančního leasingu.....</i>	75
<i>Tab. 25. Drobný dlouhodobý majetek.....</i>	76
<i>Tab. 26. Výkaz o finanční situaci – aktiva.</i>	79
<i>Tab. 27. Výkaz o finanční situaci – pasiva.</i>	80
<i>Tab. 28. Výkaz o souhrnném výsledku hospodaření.</i>	81
<i>Tab. 29: Vybrané poměrové ukazatele dle ČÚL a IFRS pro SME.....</i>	87

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Struktura IFRS pro SME

Příloha P II: Rozvaha - aktiva firmy XY, a.s.

Příloha P III: Rozvaha - pasiva firmy XY, a.s.

Příloha P IV: Výsledovka firmy XY, a.s.

Příloha P V: Kompletní převodový můstek - aktiva

Příloha P VI: Kompletní převodový můstek – pasiva

Příloha P VII: Kompletní převodový můstek – výsledovka

PŘÍLOHA PI: STRUKTURA IFRS PRO SME

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

PŘÍLOHA P II: ROZVAHA - AKTIVA FIRMY XY, A.S.

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA
v plném rozsahu
31.12.2008
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní
jednotky a místo podnikání liší-li
se od bydliště

IČ

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) = ř. 67	001	1893912	721966	1171946	1133982
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				14872
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	1807677	719915	1087762	1045806
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	7439	6067	1372	1535
3.	Software	007	7439	6067	1372	1535
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	1800238	713848	1086390	1044271
B. II. 1.	Pozemky	014	12228		12228	12283
2.	Stavby	015	1353362	482055	871307	846814
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	354827	228626	126201	148104
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	32	32		
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	3135	3135		130
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	65944		65944	28781
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	10710		10710	8159
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	84257	2051	82206	71048
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	2153		2153	2541
C. I. 1.	Materiál	033	2128		2128	2521
5.	Zboží	037	25		25	20
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	371		371	353
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	371		371	353
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	68701	2051	66650	60761
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	32296	2051	30245	30193
6.	Stát - daňové pohledávky	054	6651		6651	4887
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	4396		4396	4113
8.	Dohadné účty aktivní	056	25289		25289	21340
9.	Jiné pohledávky	057	69		69	228
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	13032		13032	7393
C. IV. 1.	Peníze	059	673		673	351
2.	Účty v bankách	060	12359		12359	7042
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1978		1978	2256
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	1976		1976	2247
3.	Příjmy příštích období	066	2		2	9

PŘÍLOHA P III: ROZVAHA - PASIVA FIRMY XY, A.S.

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118) = ř. 001	067	1171946	1133982
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	970723	967128
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	778391	778844
A. I. 1.	Základní kapitál	070	778391	756928
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	-453	
3.	Změny základního kapitálu (+/-)	072	453	21916
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	102077	102187
A. II. 1.	Emisní ážio	074	69360	69533
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	32717	32654
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	74464	72848
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	62274	61939
2.	Statutární a ostatní fondy	080	12190	10909
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	7292	6550
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	9550	6550
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083	-2258	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (ř. 01 - 69 - 73 - 78 - 81 - 85 - 118) = ř. 60 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu	084	8499	6699
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	197839	163327
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	638	484
4.	Ostatní rezervy	090	638	484
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	71016	26048
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096	40000	
10.	Odložený daňový závazek	101	31016	26048
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	43205	44809
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	23424	27146
5.	Závazky k zaměstnancům	107	3311	3261
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	1773	1743
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	347	440
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	8886	8247
10.	Dohadné účty pasivní	112	5291	3808
11.	Jiné závazky	113	173	164
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	82980	91986
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	63534	67947
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	19446	24039
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	3384	3527
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	3384	3527

Pozn.:

PŘÍLOHA P IV: VÝSLEDOVKA FIRMY XY, A.S.

Minimální závazný výčet informací podle
vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v plném rozsahu
31.12.2008
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní
jednotky a místo podnikání
liší-li se od bydliště

IČ

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	221	206
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	239	213
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	-18	-7
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	244932	230233
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	243189	230068
3.	Aktivace	07	1743	165
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	92674	85791
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	51993	47739
B. 2.	Služby	10	40681	38052
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	152240	144435
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	77124	72034
C. 1.	Mzdové náklady	13	53300	49815
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	1518	1267
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	21159	19594
C. 4.	Sociální náklady	16	1147	1358
D.	Daně a poplatky	17	14962	14765
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	45822	44489
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	265	122
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	159	122
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	106	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	105	4
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	9	4
F. 2.	Prodaný materiál	24	96	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	502	142
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1697	2350
H.	Ostatní provozní náklady	27	2660	3229
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - (+/-25) + 26 - 27+ (-28) - (-29)]	30	13027	12244
X.	Výnosové úroky	42	680	16
N.	Nákladové úroky	43	2185	1507
O.	Ostatní finanční náklady	45	314	287
*	Finanční výsledek hospodaření [ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 + (+/-41) + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48	-1819	-1778
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	2709	3767
Q. 2.	- odložená	51	2709	3767
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	8499	6699
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	8499	6699
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř.30 + 48 + 53 - 54)	61	11208	10466

PŘÍLOHA P V: KOMPLETNÍ PŘEVODOVÝ MŮSTEK - AKTIVA

Položka	České výkazy	v tis. Kč	Klasifikace dle IFRS pro SME
	AKTIVA CELKEM	1 171 946	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál		Dlouhodobé pohledávky
B.	Dlouhodobý majetek	1 087 762	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1 372	
B. I. 1.	Zřizovací výdaje		není v IFRS pro SME
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje		Nehmotná aktiva
	3. Software	1 372	Nehmotná aktiva
	4. Ocenitelná práva		Nehmotná aktiva
	5. Goodwill		Nehmotná aktiva
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek		Nehmotná aktiva
	7. Nedokončený DNM		Nehmotná aktiva
	8. Poskytnuté zálohy na DNM		Nehmotná aktiva
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	1 086 390	
B. II. 1.	Pozemky	12 228	Pozemky, budovy, zařízení
	2. Stavby	871 307	Pozemky, budovy, zařízení
	3. Sam. movité věci a soubory movitých věcí	126 201	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		Pozemky, budovy, zařízení
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	65 944	Pozemky, budovy, zařízení
	8. Poskytnuté zálohy na DHM	10 710	Pozemky, budovy, zařízení
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku		Pozemky, budovy, zařízení
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách		Finanční investice
	2. Podíly v ÚJ pod podstatným vlivem		Finanční investice
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly		Finanční investice
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv		Finanční investice
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek		Finanční investice
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek		Finanční investice
	7. Poskytnuté zálohy na DFM		Finanční investice
C.	Oběžná aktiva	82 206	
C. I.	Zásoby	2 153	
C. I. 1.	Materiál	2 128	Zásoby
	2. Nedokončená výroba a polotovary		Zásoby
	3. Výrobky		Zásoby
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny		Zásoby
	5. Zboží	25	Zásoby
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby		Zásoby
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	371	
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů		Dlouhodobé pohledávky
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba		Dlouhodobé pohledávky
	3. Pohledávky - podstatný vliv		Dlouhodobé pohledávky
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení		Dlouhodobé pohledávky
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	371	Dlouhodobé pohledávky
	6. Dohadné účty aktivní		Dlouhodobé pohledávky
	7. Jiné pohledávky		Dlouhodobé pohledávky
	8. Odložená daňová pohledávka		Odložená daňová pohledávka
C. III.	Krátkodobé pohledávky	66 650	
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	30 245	Obchodní a jiné pohledávky
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba		Obchodní a jiné pohledávky
	3. Pohledávky - podstatný vliv		Obchodní a jiné pohledávky
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení		Obchodní a jiné pohledávky
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění		Obchodní a jiné pohledávky
	6. Stát - daňové pohledávky	6 651	Obchodní a jiné pohledávky
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	4 396	Obchodní a jiné pohledávky
	8. Dohadné účty aktivní	25 289	Obchodní a jiné pohledávky
	9. Jiné pohledávky	69	Obchodní a jiné pohledávky
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	13 032	
C. IV. 1.	Peníze	673	Peníze
	2. Účty v bankách	12 359	Peníze
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly		Peníze
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek		Deriváty
D. I.	Časové rozlišení	1 978	
D. I. 1.	Náklady příštích období	1 976	Obchodní a jiné pohledávky
	2. Komplexní náklady příštích období		Obchodní a jiné pohledávky
	3. Příjmy příštích období	2	Obchodní a jiné pohledávky

Zdroj: Projekt GACR č. j. 402/09/0225.

PŘÍLOHA P VI: KOMPLETNÍ PŘEVODOVÝ MŮSTEK – PASIVA

Položka	České výkazy	v tis. Kč	Klasifikace dle IFRS pro SME
	PASIVA CELKEM	1 171 946	
A.	Vlastní kapitál	970 723	
A.I.	Základní kapitál	778 391	
A.I.	1. Základní kapitál	778 391	Základní kapitál
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	-453	Základní kapitál
	3. Změny základního kapitálu	453	Základní kapitál
A.II.	Kapitálové fondy	102 077	
A.II.	1. Emisní ážio	69 360	Nerozdělené zisky
	2. Ostatní kapitálové fondy	32 717	Nerozdělené zisky
	3. Oceň. rozdíly z přecenění majetku a závazků		Nerozdělené zisky
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		Nerozdělené zisky
A.III.	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	74 464	
A.III.	1. Zákonný rezervní fond	62 274	Nerozdělené zisky
	2. Statutární a ostatní fondy	12 190	Nerozdělené zisky
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	7 292	
A.IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	9 550	Nerozdělené zisky
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	-2 258	Nerozdělené zisky
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	8 499	Nerozdělené zisky
B.	Cizí zdroje	197 839	
B.I.	Rezervy	638	
B.I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů		Rezervy krátkodobé
	2. Rezervy na důchody a podobné závazky		Rezervy krátkodobé
	3. Rezerva na daň z příjmu		Rezervy krátkodobé
	4. Ostatní rezervy	638	Rezervy krátkodobé
B.II.	Dlouhodobé závazky	71 016	
B.II.	1. Závazky z obchodních vztahů		Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba		Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	3. Závazky - podstatný vliv		Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	4. Závazky ke společníkům a účastníkům sdružení		Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	40 000	Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	6. Vydané dluhopisy		Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě		Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	8. Dohadné účty pasivní		Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	9. Jiné závazky		Dlouhodobé obch.a jiné závazky
	10. Odložený daňový závazek	31 016	Odložený daňový závazek
B.III.	Krátkodobé závazky	43 205	
B.III.	1. Závazky z obchodních vztahů	23 424	Obchodní a jiné závazky
	2. Závazky - ovládací 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	3 311	Obchodní a jiné závazky
	6. Závazky ze soc. zabezpečení a zd. pojištění	1 773	Obchodní a jiné závazky
	7. Stát - daňové závazky a dotace	347	Obchodní a jiné závazky
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	8 886	Obchodní a jiné závazky
	9. Vydané dluhopisy		Obchodní a jiné závazky
	10. Dohadné účty pasivní	5 291	Obchodní a jiné závazky
	11. Jiné závazky	173	Obchodní a jiné závazky
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	82 980	
B.IV.	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	63 534	Bankovní úvěr
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	19 446	Krátkodobé půjčky
	3. Krátkodobé finanční výpomoci		Krátkodobé půjčky
C.I.	Časové rozlišení	3 384	
C.I.	1. Výdaje příštích období	3 384	Obchodní a jiné závazky
	2. Výnosy příštích období		Obchodní a jiné závazky

Zdroj: Projekt GACR č. j. 402/09/0225.

PŘÍLOHA P VII: KOMPLETNÍ PŘEVODOVÝ MŮSTEK - VÝSLEDOVKA

Položka	České výkazy	v tis. Kč	IFRS pro SME
I.	Tržby za prodej zboží	221	Výnosy
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	-239	Výkonnová spotřeba
+	Obchodní marže	-18	
II.	Výkony	244 932	
II.	1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	243 189	Výnosy
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti		Výkonnová spotřeba
	3. Aktivace	1 743	Výkonnová spotřeba
B.	Výkonnová spotřeba	-92 674	
B.	1. Spotřeba materiálu a energie	-51 993	Výkonnová spotřeba
B.	2. Služby	-40 681	Výkonnová spotřeba
+	Přidaná hodnota	152 240	
C.	Osobní náklady	-77 124	
C.	1. Mzdové náklady	-53 300	Mzdy a zam. požitky
C.	2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	-1 518	Mzdy a zam. požitky
C.	3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-21 159	Mzdy a zam. požitky
C.	4. Sociální náklady	-1 147	Mzdy a zam. požitky
D.	Daně a poplatky	-14 962	Ostatní náklady
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-45 822	Odpisy H a N aktiv
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	265	
III.	1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	159	Ostatní výnosy
	2. Tržby z prodeje materiálu	106	Ostatní výnosy
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	-105	
F.	1. Zůstatková cena prodaného DM	-9	Ostatní výnosy
	2. Prodaný materiál	-96	Ostatní výnosy
G.	Zvýšení (+) / snížení (-) rezerv a opravných položek v provozu	-502	Ostatní náklady
IV.	Ostatní provozní výnosy	1 697	Ostatní výnosy
H.	Ostatní provozní náklady	-2 660	Ostatní náklady
V.	Převod provozních výnosů		Ostatní výnosy
I.	Převod provozních nákladů		Ostatní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření	13 027	
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		Finanční výnosy
J.	Prodané cenné papíry a podíly		Finanční náklady
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		
VII.	1. Výnosy z podílů v ovl. a říz. osobách a v ÚJ 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 OP ve finanční oblasti		Finanční náklady
X.	Výnosové úroky	680	Finanční výnosy
N.	Nákladové úroky	-2 185	Finanční náklady
XI.	Ostatní finanční výnosy		Finanční výnosy
O.	Ostatní finanční náklady	-314	Finanční náklady
XII.	Převod finančních výnosů		Finanční výnosy
P.	Převod finančních nákladů		Finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření	-1 819	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	-2 709	
Q.	1. - splatná		Daně z zisku
	2. - odložená	-2 709	Daně z zisku
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	8 499	
XIII.	Mimořádné výnosy		není v IFRS
R.	Mimořádné náklady		není v IFRS
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	
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 (+/-)	8 499	
***	Výsledek hospodaření před zdaněním	11 206	

Zdroj: Projek GACR č. j. 402/09/0225.