

# **Projekt transformace účetních výkazů společnosti XY na účetní výkazy podle IFRS**

Bc. Lenka Jurajdová

---

Diplomová práce  
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2013/2014

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Lenka Jurajdová  
Osobní číslo: M12443  
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa  
Studijní obor: Finance  
Forma studia: prezenční

Téma práce: Projekt transformace účetních výkazů společnosti XY  
na účetní výkazy podle IFRS

Zásady pro vypracování:

Úvod

### I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše popište a srovnajte české účetní standardy a mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

### II. Praktická část

- Analyzujte postupy, které budou při převodu účetních výkazů použity.
- Na základě předchozí analýzy proveďte úpravy jednotlivých položek účetních výkazů, které budou nutností pro transformaci účetních výkazů.
- Zpracujte projekt transformace účetních výkazů společnosti XY na účetní výkazy podle IFRS.
- Zhodnoťte vliv převodu účetních výkazů na výsledky finanční analýzy zkoumané společnosti.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. 3. vyd. Praha: Computer Press, 2011, 344 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

HINKE, Jana. IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku. Brno: Alfa, 2013, 100 s. ISBN 978-80-87197-64-6.

HUSSEY, Roger. Fundamentals of international financial accounting and reporting. Singapore: World Scientific Publishing Company, 2010, 392 s. ISBN 978-9814280235.

MACKENZIE, Bruce et al. Interpretation and application of International financial reporting standards. Hoboken, N.J.: Wiley, 2013, 1057 s. ISBN 978-1-118-27727-0.

MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS. Praha: Leges, 2009, 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Struhařová  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: 22. února 2014  
Termín odevzdání diplomové práce: 2. května 2014

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavlová  
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.  
ředitel ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

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

<sup>1</sup> 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 vědeckých prací;

(1) Vysoká škola nepřijímá či zastavuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, a kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledků obhajoby prostřednictvím databáze bakalářských prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odvoláním vložitelům k obhajobě musí být již veřejně při pracovních dnech před konáním obhajoby zveřejněny k nahlédnutí veřejnosti v místě určení určeném předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracovního úřadu školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat ve své náležitosti výkupy, zápisy nebo rozmnožování.

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

<sup>2</sup> 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.

(1) Do práva autorského není uzavádána škola nebo škola či vzdělávací zařízení, náleží-li vědecké či umělecké přínosné nebo nepřínosné hospodářského nebo občanského prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dle vytvoření dílem nebo studiem ze společné školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (škola dílo).

<sup>3</sup> 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 škola dílo.

(1) Škola nebo škola či vzdělávací zařízení mají ze obecných podstatných právo na uzavření licenční smlouvy a užití školního díla (§ 12 odst. 4). Opatření o uzavření licenční smlouvy může svolovat bez ústředního zásadu, pokud se jeho účelem dosáhnout nezbytně důležitých potřeb jeho vědy a umění. Ústředním § 21 odst. 1 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 29.4.2014

Švajdová

<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o zákoně o některých záležitostech (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Ústavní dílo:

- (2) Není-li uvedeno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školního či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školní či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělků jiného dovozního v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily; a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přikládá k užití výdělků dovozního školní nebo školního či vzdělávacího zařízení z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Cílem diplomové práce je transformace českých účetních výkazů společnosti XY s. r. o. na účetní výkazy podle IFRS.

Teoretická část práce se v první řadě zaměřuje na harmonizaci účetnictví v rámci Evropské unie. Poté následuje samostatná kapitola o Mezinárodních standardech účetního výkaznictví spolu s popisem vybraných standardů potřebných pro převod účetních výkazů vybrané společnosti. Úvod praktické části zahrnuje představení vybraného podniku XY s. r. o., na které navazuje důkladná analýza jednotlivých položek účetních výkazů. Pomocí předchozí analýzy je dále provedena transformace českých účetních výkazů na výkazy mezinárodní. Závěrečná část diplomové práce obsahuje porovnání finančních ukazatelů dle českého účetnictví a IFRS.

Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, česká účetní legislativa, transformace účetních výkazů, účetní závěrka

## **ABSTRACT**

The aim of this master's thesis is the transformation of company XY's financial statements from the Czech accounting standards to the International financial reporting standards.

The theoretical part focuses primarily on the harmonization of accounting within the European Union. This is followed by a chapter about the International Financial Reporting Standards with description of selected standards required for the transformation of the financial statements. The company XY is introduced at the beginning of the practical part of the thesis. A detailed analysis of individual items of company XY's financial statements is also included. Based upon the conducted analysis, the transformation of the Czech financial statements to the IFRS can be carried out. The final part of the thesis involves the comparison of financial indicators in compliance with the Czech accounting and IFRS.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Czech accounting legislation, transformation of financial statements, final accounts

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Kateřině Struhařové za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce. Velké díky patří i mé rodině, která mě v průběhu celého studia na vysoké škole podporovala.

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

*„Úspěšná společnost se mění dříve, než musí.“*

*Jonas Ridderstrale*

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE</b> .....	<b>12</b>
<b>2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ</b> .....	<b>13</b>
2.1 KONCEPČNÍ RÁMEC .....	15
2.1.1 Cíl účetní závěrky a její uživatelé .....	15
2.1.2 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky .....	16
2.1.3 Kvalitativní charakteristiky .....	16
2.1.4 Definice a pravidla pro uznání jednotlivých prvků účetní závěrky .....	17
2.1.5 Oceňovací základy .....	18
2.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA .....	18
2.2.1 Výkaz o finanční situaci ke konci období .....	19
2.2.2 Výkaz o úplném výsledku za období .....	19
2.2.3 Výkaz o peněžních tocích za období .....	20
2.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu za období .....	20
2.2.5 Komentář k účetním výkazům .....	21
2.3 VYBRANÉ IFRS VE SROVNÁNÍ S ČÚL .....	22
2.3.1 IAS 2 – Zásoby .....	22
2.3.2 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a řešení chyb .....	23
2.3.3 IAS 11 – Stavební smlouvy .....	24
2.3.4 IAS 12 – Daně ze zisku .....	24
2.3.5 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení .....	25
2.3.6 IAS 17 – Leasingy .....	26
2.3.7 IAS 18 – Výnosy .....	27
2.3.8 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv .....	28
2.3.9 IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva .....	28
2.3.10 IAS 38 – Nehmotná aktiva .....	29
<b>3 FINANČNÍ ANALÝZA</b> .....	<b>31</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>34</b>
<b>4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>35</b>
4.1 ZDROJE INFORMACÍ .....	35
4.2 SWOT ANALÝZA .....	35
4.3 ODVĚTOVÁ ANALÝZA .....	36
<b>5 ANALÝZA POLOŽEK ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SESTAVENÝCH PODLE ČÚL A IDENTIFIKACE ROZDÍLŮ VE VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS</b> .....	<b>38</b>
5.1 ANALÝZA ROZVAHY .....	38
5.1.1 Dlouhodobá aktiva .....	38
5.1.2 Krátkodobá aktiva a časové rozlišení .....	41
5.1.3 Vlastní kapitál .....	45
5.1.4 Cizí zdroje a časové rozlišení .....	46
5.2 ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY .....	50
5.2.1 Výkony .....	51
5.2.2 Výkonová spotřeba .....	52
5.2.3 Osobní náklady .....	52



5.2.4	Daně a poplatky.....	52
5.2.5	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.....	53
5.2.6	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu .....	53
5.2.7	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období .....	53
5.2.8	Ostatní provozní výnosy a náklady .....	54
5.2.9	Výnosové a nákladové úroky .....	54
5.2.10	Ostatní finanční výnosy a náklady .....	54
5.2.11	Daň z příjmů za běžnou činnost.....	54
5.3	ANALÝZA PŘEHLEDU O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU.....	55
5.4	ANALÝZA VÝKAZU O PENĚŽNÍCH TOCÍCH.....	55
<b>6</b>	<b>PROJEKT TRANSFORMACE ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY PODLE IFRS.....</b>	<b>56</b>
6.1	PROJEKT TRANSFORMACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ .....	56
6.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek .....	56
6.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	56
6.1.3	Zásoby .....	64
6.1.4	Dlouhodobé pohledávky .....	65
6.1.5	Rezervy .....	66
6.1.6	Výkony.....	67
6.1.7	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu .....	67
6.1.8	Odložená daň.....	68
6.2	PŘEVODOVÉ MŮSTKY .....	69
6.2.1	Převodové můstky položek aktiv a pasiv .....	69
6.2.2	Úpravy potřebné pro převod výkazu o finanční situaci .....	72
6.2.3	Převodové můstky položek výnosů a nákladů .....	72
6.2.4	Úpravy potřebné pro převod výkazu o úplném výsledku za období.....	73
6.3	ÚČETNÍ VÝKAZY DLE IFRS .....	74
6.3.1	Výkaz o finanční situaci.....	75
6.3.2	Výkaz o úplném výsledku hospodaření .....	75
6.3.3	Výkaz o změnách vlastního kapitálu.....	76
6.3.4	Výkaz o peněžních tocích .....	77
6.3.5	Komentář k účetním výkazům .....	77
6.4	Vliv transformace účetních výkazů na finanční analýzu .....	77
6.5	VÝNOSY A NÁKLADY SPOJENÉ S VYKAZOVÁNÍM PODLE IFRS.....	79
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>81</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>82</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>85</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>86</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>87</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>88</b>

## ÚVOD

Světová ekonomika má stále více globální charakter, tedy charakter vzájemně provázaných a navzájem se podmiňujících procesů. Na základě globalizace dochází k propojování světových trhů a zapojování národních ekonomik do celosvětových ekonomických vazeb. Uplynulé desetiletí je charakterizováno rychlým nárůstem mezinárodního obchodu, objemu přímých zahraničních investic a mezinárodních finančních transakcí.

Velmi důležitou roli v celém globalizačním procesu mají z ekonomického hlediska samotné informace. Nositelem informací o hospodaření jednotlivých firem je odjakživa účetnictví. Na základě těchto skutečností vznikly úvahy o celkové harmonizaci účetnictví s hlavním cílem poskytnout účetním uživatelům vyšší transparentnost, porovnatelnost a využitelnost účetních informací.

Jeden z harmonizačních účetních proudů zastávají právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, díky kterým může podnik přejít na využívání globálního jazyka účetního výkaznictví. IFRS také dokáže pomoci společnostem vstoupit na světové kapitálové trhy, snížit náklady a stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu.

Hlavním cílem diplomové práce je převedení českých účetních výkazů společnosti XY s. r. o. sestavených k 31. 12. 2012 na účetní výkazy sestavené v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a vyjádření vlivu tohoto převodu na finanční analýzu podniku.

Diplomová práce je rozčleněna do dvou částí. První, teoretická část, se bude věnovat obsáhlé problematice Mezinárodních standardů účetního výkaznictví spolu s popisem několika standardů, které jsou relevantní pro transformaci výkazů zvolené společnosti. Vybrané standardy také srovnám s českou účetní legislativou.

Praktická část diplomové práce se rozděluje na část analytickou a projektovou. V analytické části nejprve představím společnost XY s. r. o. a následně provedu analýzu jednotlivých položek účetních výkazů s důrazem na jejich důležitost pro převod výkazů dle IFRS. Projektová část se bude zaměřovat na vyčíslení dopadů změn jednotlivých položek účetních výkazů, které dále vložím do převodových můstek a sestavím účetní výkazy dle IFRS, do kterých zahrnu výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku za období, výkaz o změnách vlastního kapitálu. V závěrečné fázi diplomové práce bude vyjádřen vliv transformace na finanční analýzu podniku.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

Otázka harmonizace účetnictví, a to jak v rámci evropském, tak v celosvětovém měřítku, je velice diskutovaným tématem. Hlavními příčinami celosvětové harmonizace je zvýšená globalizace, vznik velkých nadnárodních společností a také nárůst uživatelů účetních informací. Z těchto důvodů je velice důležité na harmonizaci účetnictví pohlížet jako na pozitivní proces vedoucí ke sjednocení účetních principů a postupů.

Harmonizaci účetního výkaznictví popisuje také paní Kovanicová (2004, s. 118), která tvrdí, že hlavním cílem sjednocení je dosažení srozumitelnosti a vzájemné srovnatelnosti finančních výkazů všech subjektů, a to tak, aby neexistovaly rozdíly, které by mohly znemožnit rozhodování uživatelů účetních dat.

K 1. 1. 2014 existují dva hlavní směry harmonizace účetnictví využívané v rámci Evropské unie. Jedná se o účetní směrnici Evropské unie 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Směrnice EU byla uveřejněna dne 26. června 2013 a jejím vydáním došlo fakticky ke sloučení a nahrazení dosavadní tzv. čtvrté a sedmé účetní směrnice EP a Rady EK. Cílem směrnice je snížit administrativní zátěž a zlepšit podnikatelské prostředí, a to zejména pro malé a střední podniky, a podpořit jejich internacionalizaci. Evropská unie v rámci směrnice vyzvala ke snížení regulační zátěže a navrhla opatření ke zvýšení produktivity. Při tvorbě prakticky nové, již výše zmiňované, směrnice byl přezkoumán taktéž návrh na přijetí IFRS pro malé a střední podniky na úrovni celé Evropské unie. Tento standard vznikl v roce 2009. Po posouzení možných dopadů přijetí daného standardu, došlo k jeho zamítnutí, a to z důvodu vysoké složitosti. Členských státům EU byla ale ponechána dobrovolná možnost jeho využívání. (Evropská komise, 2011; Směrnice 2013/34/EU, 2013, s. 1)

Jako druhý nástroj evropské regulace jsou využívány IFRS, které byly přijaty již roku 2000. Evropská komise dospěla k rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvářet nový účetní systém, když již jeden byl vytvořen a neustále dochází k jeho zdokonalování. Dalším významným rokem účetního systému IFRS byl rok 2002, kdy bylo vydáno Nařízení o IAS. Rada EU na základě daného nařízení stanovila povinnost společnostem kótovaným na evropských burzách vyhotovovat své konsolidované účetní závěrky dle IAS, a to nejpozději od počátku roku 2005. (Dvořáková, 2011, s. 3, Mackenzie, 2013, s. 32)

## 2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Historie účetního systému IFRS spadá až do roku 1973, kdy byla založena nezávislá soukromá profesní organizace s názvem **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC – International Accounting Standards Committee)**. V této době začaly vznikat první standardy označovány jako **Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards)**, které řešily problematiku účetního výkaznictví pro jednotlivé tematické oblasti s cílem poskytnout východiska pro správné řešení stávajících i nově vznikajících problémů.

V roce 1995 byl vytvořen **Poradní sbor (SAC – Standard Advisory Council)**, který se zabýval zabezpečením financování IASC a taktéž činnostmi zaměřenými na zapojení odborné veřejnosti do činností IASC.

Jako další orgán účetního systému vznikl v roce 1997 **Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee)** jehož hlavním úkolem bylo vyhledávat a řešit problémové oblasti plynoucí z různé interpretace jednotlivých IAS a to tak, aby byl zajištěn jednotný přístup k problémovým oblastem v praxi.

Roky 1999 a 2000 se zařadily mezi zlomové, jelikož došlo k nové organizaci institucí podílejících se na vydávání standardů. IASC se stala samostatnou organizací podobnou nadaci, která začala vystupovat pod názvem **Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation)**. V této době také vznikla **Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board)**, která vystupuje jako nezávislý orgán nadace. Rada IASB v roce 2001 převzala činnost související s vydáváním Mezinárodních účetních standardů a od tohoto roku je plně odpovědná za tvorbu globálně platných účetních standardů s názvem **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards)**, přičemž původně přijaté standardy IAS zůstaly v platnosti či byly postupně nahrazeny IFRS.

Současně s předešlými změnami ve struktuře orgánů byl založen **Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee)**, který nahradil dosavadní výbor SIC.

Uvedené složení institucí IFRS je platné do současnosti. (Dvořáková, 2011, s. 5; Hussey, 2010, s. 27; Sládková, 2013, s. 9)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou soubor účetních standardů, upravující sestavování a prezentaci finančních výkazů účetních závěrek s cílem dosáhnout jejich vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti v celosvětovém rozsahu. (IASB, 2014)

V 1. 1. 2014 je v platnosti 13 standardů IFRS a 41 standardů IAS, které se používají jak v Evropě, tak v Severní i Jižní Americe, Austrálii, Asii a Africe. Autorka knihy Základy IFRS Eva Sládková (2013, s. 10) považuje současnost za období, ke kterému se po desítky let upínaly snahy odborníků jak z teorie, tak i z praxe, kdy dochází k završení procesu harmonizace účetních závěrek v celosvětovém měřítku.

Při vzniku jednotlivých standardů je důležité dodržovat stanovený postup. K této problematice se vyjádřila Lenka Krupová (2005, s. 8), která charakterizuje daný proces jako promyšlenou, inspirativní a taktéž veřejnou záležitost, což je velkou předností systému IFRS. Výčet kroků, které by neměly nikdy chybět při tvorbě standardů, jsou podle ní následující:

1. Návrh tématu a zvážení budoucí úpravy
2. Studium národních úprav problému a řešení užívaných v praxi
3. Konzultace se SAC o vhodnosti navrženého tématu
4. Publikování Zveřejněného návrhu (ED – Exposure Draft) schváleného minimálně osmi členy rady k veřejnému připomínkování
5. Posouzení připomínek k ED obdržených ve stanovené lhůtě
6. Schválení standardu nejméně osmi hlasy

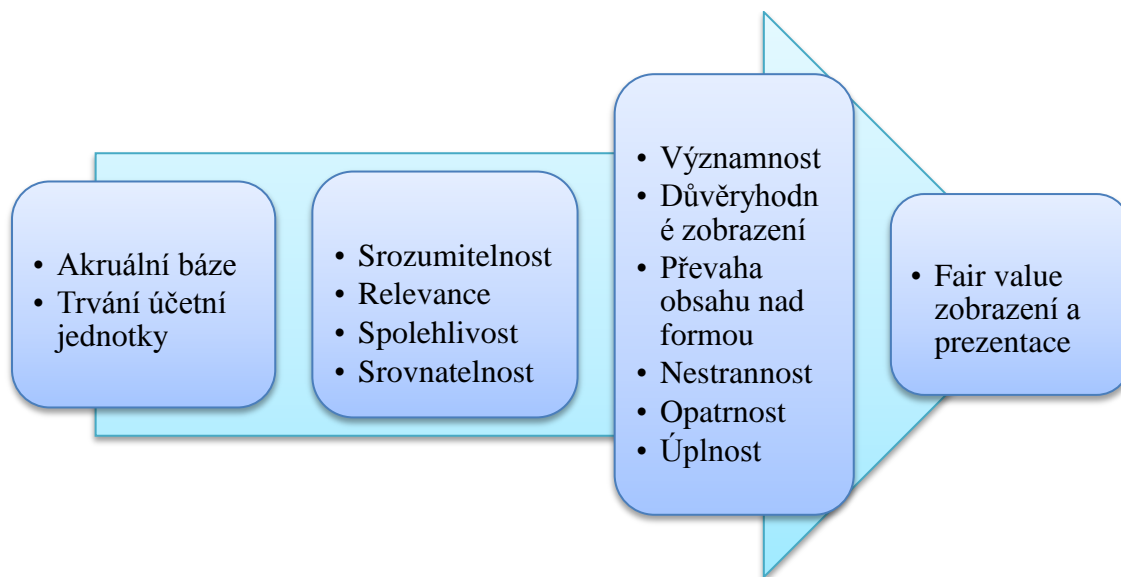
Podle Dvořákové (2011, s. 14) musí mít každý stávající i nově vytvořený standard následující formální strukturu:

- Obsah
- Úvod obsahující důvod pro vydání standardu
- Text standardu, který zpravidla obsahuje jeho cíl, rozsah působnosti, výchozí definice, pravidla rozpoznání prvku či transakce v účetnictví, oceňovací zásady, postupy zveřejňování a datum účinnosti
- Dodatky, ilustrační příklady, aplikační poznámky či příručky
- Zdůvodnění závěrů o přijetí určitého řešení sloužící pro lepší pochopení standardu
- Implementační příručka
- Tabulkový přehled změn provedených ve standardu

## 2.1 Konceptní rámec

Konceptní rámec není sám o sobě standardem, ale je nezbytným východiskem pro přípravu a pochopení jednotlivých standardů, které z těchto definic vycházejí. Je tedy důležité si uvědomit, že nedefinuje účetní postupy pro žádný konkrétní problém. Rámec obsahuje definování účetních zásad a předpokladů, základní prvky účetní závěrky, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. (Dvořáková, 2011, s. 15; Šrámková, Janoušková, 2007, s. 9)

Autorka knihy Finanční účetnictví Dana Kovanicová (2005, s. 28) definuje hlavní úkoly konceptního rámce, mezi které patří: napomáhat Radě při propagování harmonizace účetních standardů, postupů a právních předpisů vztahujících se k předkládání účetních výkazů, sloužit účetním profesionálům při sestavování účetních výkazů, pomáhat národním institucím při vytváření národních účetních standardů, sloužit uživatelům účetních výkazů při interpretaci informací z IFRS výkazů a auditorům při formulování jejich názoru, zda účetní výkazy jsou sestaveny v souladu s platnými standardy.



Obr. 1. Hlavní nároky konceptního rámce na účetní závěrku (Ficbauer, 2012, s. 41)

Konceptní rámec zahrnuje následující obecné předpoklady pro sestavení účetní závěrky:

### 2.1.1 Cíl účetní závěrky a její uživatelé

Cíle účetního výkaznictví se snaží informovat uživatele účetní závěrky o finanční situaci a o změnách ve finanční situaci podniku, a to pro jejich užitečné přijímání ekonomických rozhodnutí. Informace pro zhodnocení finanční situace jsou především obsaženy ve výkazu

o finanční situaci a pomáhají uživateli odpovědět na otázky ohledně budoucí potřeby cizích zdrojů a jejich efektivního využívání. Informace o změnách ve finanční situaci umožňují uživateli vyhodnotit finanční výkonnost podniku, a to pomocí výkazu o úplném výsledku hospodaření nebo výkazu peněžních toků. (Dvořáková, 2011, s. 17; Ficbauer, 2012, s. 28)

Účetní závěrka je tedy určena jak interním, tak externím uživatelům a musí se přizpůsobovat jejich potřebám. Mezi nejvýznamnější skupiny uživatelů patří: investoři a jejich poradci, zaměstnanci a jejich představitelé, poskytovatelé výpůjčního kapitálu, dodavatelé a jiní obchodní věřitelé, odběratelé, konkurenční podniky, vlády a jejich úřady, veřejnost. Každý subjekt sleduje své vlastní zájmy a snaží se z podnikových informací vytěžit co nejvíce pro své vlastní uspokojení potřeb. (Bohušová, 2008, s. 26; Kovanicová, 2005, s. 37; Šrámková, Janoušková, 2007, s. 10)

### 2.1.2 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Koncepční rámec definuje dva nejvýznamnější předpoklady pro sestavení účetní závěrky - aktuální princip a předpoklad trvání podniku v budoucnosti.

Účetní závěrka sestavená na **aktuální bázi** odráží skutečnost, kdy výsledky transakcí a ostatních událostí jsou uznány v období, kdy k nim dochází a zaznamenány v účetních knihách a zohledněny v účetních závěrkách za období, s nímž časově a věcně souvisí. Z tohoto důvodu je aktuální princip celosvětově uznávaným a přijímaným východiskem podvojného účetnictví. (IFRS Foundation, 2012, s. 10)

**Předpoklad trvání podniku v budoucnosti** znamená, že podnik neuvažuje u ukončení činnosti a bude nadále trvat. Také se neplánuje jeho likvidace ani zúžení podnikatelské činnosti. (Hussey, 2010, s. 12)

### 2.1.3 Kvalitativní charakteristiky

Kvalitativní charakteristiky zajišťují „jakost“, „užitečnost“ a „využitelnost“ vykazovaných údajů. Mezi nejdůležitější charakteristiky patří srozumitelnost, relevance, spolehlivost, srovnatelnost. (IFRS Foundation, 2012, s. 13)

**Srozumitelnost** je definována jako schopnost uživatele porozumět podnikatelským a ekonomickým aktivitám a účetnictví. (IFRS Foundation, 2012, s. 16)

Pro vytvoření správného úsudku o situaci podniku uživatelem je nutné, aby účetní výkazy obsahovaly pouze **relevantní informace**. Data, která nejsou pro uživatele přínosem, jsou



pro něj zbytečná a mohou mu pouze zvyšovat náklady na jejich pořízení. (IFRS Foundation, 2012, s. 13)

**Spolehlivost** informací je dosažena v ten okamžik, kdy neobsahují závažnou chybu či zkreslení a podávají věrný a poctivý obraz o skutečnosti. (IASCF, 2009, s. 13)

Poslední zásadní kvantitativní charakteristika je **srovnatelnost**. Uživatelé účetních informací musí mít možnost srovnání účetní závěrky podniku v průběhu času i možnost srovnání v rámci konkurenčních podniků. Tento předpoklad tedy vyžaduje, aby operace v rámci podniku byly stále stejně měřeny, oceňovány a zároveň i shodně vykazovány. (IFRS Foundation, 2013, s. 16)

#### 2.1.4 Definice a pravidla pro uznání jednotlivých prvků účetní závěrky

Základní prvky v rozvaze, zabývající se finanční pozicí společnosti, jsou podle koncepčního rámce systému IFRS aktiva, závazky a vlastní kapitál. Za hlavní prvky ve výsledovce, sloužící pro měření výkonnosti, jsou považovány náklady a výnosy.

Podrobnější charakteristikou se zabývá koncepční rámec IFRS:

**Aktivum** vystupuje v rozvaze jako zdroj využívaný podnikem, který je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává budoucí ekonomický prospěch pro společnost. (IFRS Foundation, 2012, s. 21)

**Závazek** je současnou povinností, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jehož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok zdrojů, které přinášejí společnosti ekonomický prospěch. (IFRS Foundation, 2012, s. 22)

**Vlastní kapitál** systém IFRS definuje jako zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků. (IFRS Foundation, 2012, s. 23)

**Náklady** vyjadřují snížení ekonomického prospěchu, které se projeví buď úbytkem aktiv či zvýšením závazků, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. Vykázání nákladů musí mít vždy souvislost s konkrétními výnosy. (IFRS Foundation, 2012, s. 25)

**Výnosy** lze charakterizovat jako zvýšení ekonomického prospěchu, které se projevilo přírůstkem nebo zvýšením užitečnosti aktiv nebo snížením závazků, kdy výsledkem je nárůst vlastního kapitálu jinak než vklady vlastníků. (IFRS Foundation, 2012, s. 25)

### 2.1.5 Oceňovací základy

Dvořáková (2011, s. 25), Ficbauer (2012, s. 43) a Hussey (2010, s. 18) ve svých knihách, zabývající se mezinárodními standardy IFRS, uvádějí podrobnější charakteristiku nejčastěji využívaných oceňovacích metod, mezi které patří: historická cena, reprodukční cena, realizovatelná hodnota, současná hodnota a fair value.

**Historická cena** vystupuje jako náklady, které vycházejí z výše nákladů vynaložených při pořízení aktiva v době jeho nabytí. Závazky se při této metodě oceňují v částce, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.

**Reprodukční cena** je částka, která by musela být vynaložena v současné době za účelem pořízení totožného nebo rovnocenného aktiva. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz, kterou by bylo nutné vynaložit k vypořádání závazku k datu ocenění.

**Realizovatelná hodnota** oceňuje aktiva na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem aktiv v rámci běžného vyřazení a za obvyklých podmínek. Závazky se oceňují ve vypořádacích (nediskontovaných) hodnotách.

**Současná hodnota** vyjadřuje diskontovanou hodnotu budoucích čistých peněžních toků, které budou generovány aktivem v rámci normálního průběhu podnikání. Závazky se oceňují v diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání. Metoda současné hodnoty tedy vnáší do oceňování faktor času.

**Fair value**, v českém znění reálná hodnota, je takové ocenění aktiv, které odráží tržní hodnotu k datu ocenění. Hlavním požadavkem je navíc to, že nevychází z podmínek účetní jednotky, ale z podmínek trhu. Fair value je tedy cena, která by mohla být sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími subjekty na trhu, kdy motivem směnné transakce je profit obou stran.

Na základě dlouhodobého sledování praktického využívání systému IFRS koncepční rámec konstatuje, že nejčastěji využívanou metodou je oceňování na bázi historické ceny.

## 2.2 Účetní závěrka

Problematiku sestavování a zveřejňování účetní závěrky řeší standard IAS 1, jehož cílem je sjednocení požadavků na obsah účetní závěrky a zajištění srovnatelnosti účetní závěrky jak mezi podniky, tak i v rámci jednoho podniku v časové řadě. Účelem tvorby účetní závěrky

je zejména poskytovat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky širokému okruhu uživatelů, kterým následně dané informace slouží pro jejich efektivní ekonomické rozhodování. Poskytované informace účetní závěrkou se týkají zejména podnikových aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů včetně zisků a ztrát, peněžních toků. (Dvořáková, 2011, s. 75; Hussey, 2010, s. 5; Jílek, Svobodová, 2013, s. 78; Šrámková, Janoušková, 2007, s. 15)

Podle standardu IAS 1 účetní závěrka obsahuje výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku, výkaz o peněžních tocích, výkaz změn vlastního kapitálu a komentář. Bližší charakteristika jednotlivých výkazů je uvedena v následujících podkapitolách.

### **2.2.1 Výkaz o finanční situaci ke konci období**

Výkaz o finanční situaci je založen na bilancování majetku a zdrojů jeho krytí za určité časové období. Hlavním cílem výkazu je umožnit zhodnotit finanční situaci a stabilitu podniku. Standard IAS 1 se věnuje struktuře a řazení položek ve výkazu a určuje podrobná pravidla pro rozlišení aktiv na dlouhodobá a krátkodobá, ale dává také podnikům možnost vybrat si jinou metodu rozlišování aktiv, a to například podle jejich likvidnosti či kombinací metod předchozích. (Dvořáková, 2011, s. 76; Hussey, 2010, s. 5; Mackenzie, 2013, s. 63)

Standard IAS 1 nestanovuje povinný formát výkazu o finanční situaci, ale pouze jeho minimální obsah. Pro sestavení výkazu lze využít jak vertikální, tak horizontální formát a toto rozhodnutí je závislé pouze na účetní jednotce. Pro výkaz o finanční situaci je také charakteristické, že je velmi stručný a veškeré doplňující informace vysvětlující poznámky jsou uvedeny v příloze. (Bohušová, 2008, s. 45; Dvořáková, 2011, s. 77; Mládek, 2009)

### **2.2.2 Výkaz o úplném výsledku za období**

Hlavním účelem výkazu o úplném výsledku je informovat uživatele účetních informací o celkové výkonnosti účetní jednotky. Standard IAS 1 požaduje vykázání položky úplného výsledku hospodaření dosaženého účetní jednotkou za uplynulé účetní období a položek, které ovlivnily jeho výši v rámci samostatného výkazu o úplném výsledku hospodaření. Důvod vykazování úplného výsledku hospodaření je takový, že výsledek zahrnuje veškeré přínosy či újmy, ke kterým v průběhu uplynulého období došlo, bez ohledu na to, zda jsou vykazovány jako výnosy či náklady ovlivňující výsledek hospodaření, nebo zda jsou zachyceny přímo ve vlastním kapitálu. (Dvořáková, 2011, s. 277)

Existují dvě možnosti sestavování výkazů o nákladech, výnosech, ziscích či ztrátách. Účetní jednotky mohou sestavovat buď jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření, jehož součástí budou informace dříve prezentované ve výsledovce, nebo mohou sestavovat samostatnou výsledovku a na ni navazující výkaz o úplném výsledku hospodaření. (Bohušová, 2008, s. 65; Dvořáková, 2011, s. 285)

V rámci výkazu o úplném výsledku by podnik měl poskytnout analýzu nákladů založenou na druhovém či účelovém členění nákladů. Rozhodnutí o zvolené metodě je na účetní jednotce a jejím správném uvážení. Podnik by taktéž neměl uvádět ve výkazu ani v příloze mimořádné náklady a výnosy, jelikož se jedná o skutečnosti, které jsou nepředvídatelné a mohly by způsobit zkreslení účetních dat. (Šrámková, Janoušková, 2007, s. 23)

IFRS dává účetním jednotkám při sestavování výkazů téměř volnost při volbě, jaké položky budou vykazovat ve výsledovce a které uvedou v komentáři účetní závěrky. Je tedy na podniku, jak uváží významnost jednotlivých skupin nákladů a výnosů z hlediska předmětu své činnosti a potřebu samostatného vykazování. (Dvořáková, 2011, s. 285)

### **2.2.3 Výkaz o peněžních tocích za období**

Výkaz o peněžních tocích se sestavuje a řídí standardem IAS 7. Samotný výkaz podává informace o změnách v peněžích a jejich ekvivalentech za sledované účetní období. Účetní jednotka pak může pomocí těchto dat a jejich analýzy odhadnout schopnost podniku v budoucnu generovat peněžní prostředky a ekvivalenty v rovnováze s jejich potřebou. (Dvořáková, 2011, s. 287; EU, 2008, s. 27; Ficbauer, 2012, s. 86)

Struktura výkazu o peněžních tocích je srovnatelná s českými standardy, kdy se výkaz člení na provozní, investiční a finanční část. Provozní část výkazu lze sestavit na základě dvou metod – přímé, nepřímé. Standard IAS 7 preferuje využívání přímé metody fungující na zveřejnění hlavních tříd nekompenzovaných peněžních příjmů a výdajů uskutečněných v jednotlivých oblastech. Výkaz investiční a finanční oblasti se vždy sestavuje na bázi jejich hrubých příjmů nebo výdajů. (Bohušová, 2008, s. 64; Jílek, Svobodová, 2013, s. 91)

### **2.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu za období**

Výkaz změn vlastního kapitálu je v rámci IFRS nejnovější a podle požadavků novelizovaného IAS 1 s účinností od 1. 1. 2009 by měl obsahovat celkový úplný výsledek za období, ke kterému se sestavuje, dopady retrospektivní aplikace či úpravy na každou složku vlastního kapitálu dle IAS 8, výčet vkladů vlastníků do podniku i distribuci

vlastníkům z podniku a hodnotu všech změn, ke kterým došlo u položek vlastního kapitálu za uplynulé období. (Dvořáková, 2011, s. 223; Jílek, Svobodová, 2013, s. 85)

Standard IAS 1 stejně jako u předchozích výkazů nestanovuje ani výkazu změn vlastního kapitálu žádnou konkrétní formu. Jsou určeny pouze položky, které musí být nutně obsaženy ve výkazu a které mohou být ve výkazu či komentáři účetní závěrky, a to podle rozhodnutí samotné účetní jednotky. (Dvořáková, 2011, s. 222)

### **2.2.5 Komentář k účetním výkazům**

Komentář neboli příloha k účetním výkazům se řídí podle základních požadavků standardu IAS 1. Vedlejší požadavky na obsah komentáře udávají ostatní standardy a interpretace, které jsou součástí celého účetního systému IFRS. (Dvořáková, 2011, s. 297)

Podle Dvořákové (2011, s. 297) jsou informace k účetním výkazům v komentáři většinou uspořádány do následujícího pořadí:

- Prohlášení účetní jednotky o shodě s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví
- Souhrnná informace o aplikovaných účetních politikách neboli pravidlech, které účetní jednotka během účetního období používala
- Informace o klíčových předpokladech použitých pro odhady významných veličin
- Doplnující informace k jednotlivým položkám výkazu o finanční situaci, výkazu o úplném výsledku, výkazu o peněžních tocích a výkazu změn vlastního kapitálu
- Ostatní zveřejňování sloužící k základnímu popisu společnosti a její podnikové činnosti

Příloha by měla být založena na určitém fungujícím systému, kdy každá položka uvedená v jednotlivých výkazech účetní závěrky bude odkazovat na související informace v příloze. Tento uspořádaný systém následně umožní uživateli snadnější a přesnější porozumění účetním výkazům. Komentář k účetní závěrce je tedy nedílnou součástí každé účetní závěrky sestavené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. (Šrámková, Janoušková, 2007, s. 30)

## 2.3 Vybrané IFRS ve srovnání s ČÚL

V následující kapitole budou popsány vybrané standardy Mezinárodního účetního výkaznictví, které budou sloužit pro sestavení praktické části. V rámci jednotlivých standardů proběhne také srovnání s českou účetní legislativou.

### 2.3.1 IAS 2 – Zásoby

Cílem standardu IAS 2 (EU, 2008, s. 22) je stanovit metody pro účetní zobrazení zásob, které jsou definována jako aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva v procesu výroby pro prodej, a to všechny ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se následně spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Zásoby se oceňují v nižší z hodnoty nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Náklady na pořízení zahrnují cenu pořízení vedlejší pořizovací náklady, náklady na přeměnu a ostatní náklady. Náklady na přeměnu se skládají z přímých osobních nákladů a z pevné a variabilní výrobní režie související s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Ostatní náklady jsou součástí nákladů na pořízení pouze v případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. V průběhu období může dojít ke snížení hodnoty evidovaných zásob na čistou realizovatelnou hodnotu, která se zpravidla zjišťuje na bázi individuálního přecenění. Čistá realizovatelná hodnota je odhad prodejní ceny snížený o odhad nákladů na dokončení a uskutečnění prodeje. Tento postup oceňování je v souladu s pravidlem, kdy aktiva by neměla být oceněna na úrovni vyšší, než je očekávaný efekt z jejich prodeje či užívání. Snížení hodnoty zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se zaúčtuje jako náklad do období, kdy ke snížení došlo. Zásoby se dle IFRS mohou dělit na nezaměnitelné a zaměnitelné. V případě nezaměnitelných zásob je nutné každou položku ocenit konkrétními náklady na pořízení. Zaměnitelné zásoby se oceňují pomocí nákladových vzorců, do kterých patří metoda FIFO a vážený průměr. Při prodeji zásob je účetní jednotka povinna zaúčtovat hodnotu vyřazených zásob do nákladů v období, v němž byl zaúčtován související výnos. (Deloitte, 2010, s. 66; EU, 2008, s. 24; Jílek, Svobodová, 2013, s. 88)

### POROVNÁNÍ S ČÚL

Dle ČÚL se uplatňuje dvojitá metodika účtování o zásobách (způsob A a B). IFRS se na rozdíl od ČÚL nezaměřuje na účtování, ale na vykazování. ČÚL oceňuje zásoby primárně pořizovací cenou a v případě snížení jejich hodnoty vytváří opravnou položku. Následně

zjištěná reálná hodnota nezohledňuje náklady na dokončení a uskutečnění prodeje. Dalším podstatným rozdílem v účetních systémech je složení pořizovacích nákladů, kdy dle ČÚL v určitých případech nezahrnují výrobní režii. ČÚL také neumožňuje aktivovat úrokové náklady do pořizovací ceny zásob. Poslední rozdíl se týká náhradních dílů, jejichž doba použitelnosti přesahuje jedno účetní období. Česká legislativa je charakterizuje jako materiál na skladě. Účetní systém IFRS s tímto postupem nesouhlasí a klasifikuje náhradní díly jako dlouhodobý majetek dle IAS 16. (Deloitte, 2010, s. 67)

### 2.3.2 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a řešení chyb

Standard IAS 8 (EU, 2008, s. 34) stanovuje kritéria výběru a změn účetních pravidel společně s účetními postupy a zveřejněním změn účetních pravidel, změn v účetních odhadech a oprav chyb. Hlavním cílem standardu je zvýšit relevantnost a spolehlivost účetních závěrek a zajistit tímto jejich lepší srovnatelnost v rámci předešlých období.

Dle společnosti Deloitte (2010, s. 70) existuje hierarchie pro výběr účetních postupů:

- Standardy a interpretace, případně implementační příručky vytvořené radou IASB
- V případě absence vhodného IFRS se použijí požadavky a pokyny, které se věnují podobným záležitostem, případně teoretické poznatky Konceptního rámce
- Nejnovější dokumenty vydané i jinými orgány podílejícími se na tvorbě standardů, případně využití účetní literatury a postupy osvědčené z praxe odvětví

Změny v účetních pravidlech lze provádět pouze v případě, že jsou vyžadovány IFRS či povedou ke spolehlivějším výsledkům. Převádění dosavadních postupů na postupy nové se musí řídit na základě požadavků určitého IFRS. Při změně v účetních odhadech (např. doba použitelnosti aktiv) dochází k zaúčtování změny v běžném období nebo v období budoucím, případně v obou. V případě výskytu významné chyby je nutno ji opravit retrospektivně. (Deloitte, 2010, s. 71; Ficbauer, 2012, s. 90)

### POROVNÁNÍ S ČÚL

IFRS nenařizuje účetním jednotkám využívat směrnou účtovou jednotku. Od 1. 1. 2013 vznikla také změna české účetní legislativy, která přiblížila ČÚL k IFRS a zavedla využívání retrospektivního přístupu v případě změn v účetních postupech a také při opravách významných chyb. Přístup českého účetnictví se od IFRS v oblasti změn odhadů neliší. (PWC, 2012, s. 12)

### 2.3.3 IAS 11 – Stavební smlouvy

Standard IAS 11 (EU, 2008, s. 46) definuje stavební smlouvu neboli smlouvu o zhotovení jako smlouvu sjednanou za účelem výstavby aktiva nebo souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití. Jedná se o smlouvy, jejichž realizace probíhá během dvou a více účetních období. Výnos ze smlouvy zahrnuje původní sumu výnosu dohodnutou ve smlouvě a odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby. Náklady ze smlouvy se rozumí náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě, náklady obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a jiné náklady podle podmínek smlouvy.

Dle auditorské společnosti Deloitte (2010, s. 74) mohou nastat u přiznávání nákladů a výnosů dvě situace. V případě, že lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout, jsou výnosy a náklady spojené se smlouvou uznány s ohledem na stupeň dokončení činnosti. Jestliže výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, není zaúčtován žádný zisk a výnos je uznán ve výši vynaložených nákladů, u kterých je pravděpodobná jejich návratnost. Je-li pravděpodobné, že celkové náklady překročí celkový výnosy ze smlouvy, vzniká podniku ztráta, která se okamžitě uznává jako náklad.

#### POROVNÁNÍ S ČÚL

ČÚL problematiku stavebních smluv přímo neřeší. Náklady a výnosy se účtují podle smluvního ujednání při dodržování klasické zásady aktuálnosti. Nevyfakturované náklady se zachycují jako nedokončená výroba. V případě očekávané ztráty se vytváří opravná položka k nedokončené výrobě, případně rezerva na budoucí ztrátu. Zisk z kontraktu není realizován postupně, ale jednorázově dle fakturace projektu. (Deloitte, 2010, s. 75)

### 2.3.4 IAS 12 – Daně ze zisku

Cílem vybraného standardu je stanovit přístup k účetnímu řešení splatné daně, odloženého závazku a odložené pohledávky.

Splatnou daň standard definuje jako částku daní ze zisku k úhradě z titulu zdanitelného zisku za předcházející účetní období a je zachycena jako výnos či náklad v hospodářském výsledku podniku. Odložené daňové závazky jsou částky daně ze zisku splatné v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů, kterým se rozumí rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku a jeho daňovou základnou. Odložené daňové pohledávky zahrnují částku daně ze zisku nárokovatelné taktéž v příštím období z titulu



odčitatelných přechodných rozdílů, převedených nevyužitých daňových ztrát či převedených nevyužitých daňových odpočtů. Odložené daňové pohledávky/závazky jsou oceněny pomocí daňové sazby platnou v období jejich realizace a nedochází k jejich diskontování. Odložená daň je zahrnuta v hospodářském výsledku stejně jako daň splatná. (EU, 2008, s. 53)

#### POROVNÁNÍ S ČÚL

Účetní postupy dle ČÚL jsou srovnatelné s IFRS, které je ale řeší podrobněji. Odloženou daň dle ČÚL jsou povinny účtovat účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky si samy rozhodnou, zda chtějí o odložené dani účtovat, či nikoliv. Další, významný rozdíl vzniká v případě samotného výpočtu odložené daně. Dle ČÚL je odložená daň počítána ze všech přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní základnou aktiva nebo závazku, a to včetně nedaňového goodwillu. (Deloitte, 2010, s. 77; PWC, 2012, s. 37)

#### **2.3.5 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

Standard IAS 16 (EU, 2008, s. 73) definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva s dobou použitelnosti delší jak jedno období, která účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobováním zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům.

Pozemky, budovy a zařízení jsou účtovány v pořizovací ceně, což je shodné s úpravou dle ČÚL. Pro pozdější ocenění lze využít také model přeceňování, který vychází z reálné hodnoty aktiva k datu přecenění po odečtení opravěk a kumulovaných ztrát ze snížené hodnoty. Odpisy hmotných aktiv se zjišťují na základě lineární či nelineární metody a alokují se na celou dobu jejich použitelnosti, která musí být každoročně prověřována spolu s jejich zbytkovou hodnotou. Dle IAS 16 se odpisy musí uplatňovat na komponentním základě, tj. aktiva s odlišnou strukturou ekonomických užitků jsou odepisovány odděleně. Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení se posuzuje podle standardu IAS 36. (Deloitte, 2010, s. 78; Ficbauer, 2012, s. 96)

#### POROVNÁNÍ S ČÚL

Standard IAS 16 řeší otázky, které dle české legislativy spadají do oblasti dlouhodobého hmotného majetku. ČÚL pro podnikatele nedovoluje používání přeceňovacího modelu. V pořizovací ceně dlouhodobého hmotného majetku podle českého účetnictví nejsou

zahrnuty náklady na uvedení místa do původního stavu. Také existuje kategorie opravné položky k nabytému majetku, která v IFRS není možná. Odpisy se dle ČÚL vytvářejí k majetku, ke kterému má účetní jednotka vlastnické právo. Toto pravidlo IFRS vyvrací s tvrzením, že není důležitá právní forma, ale ekonomická podstata. ČÚL na rozdíl od IFRS připouští vytváření rezerv na opravy hmotného majetku. Další difference vzniká ohledně náhradních dílů. Podle ČÚL se jedná o zásoby, dle IFRS se za určitých podmínek mohou klasifikovat jako hmotná aktiva dle IAS 16. Poslední zásadní rozdíl je ve vykazování drobného dlouhodobého majetku, který dle ČÚL lze vykazovat jako náklady příštích období. (Deloitte, 2010, s. 80) Dle autora knih pana Mládka (2009) je také důležité upozornit na odlišnou problematiku rozlišování aktiv ve výkazu o finanční situaci, kdy IFRS úmyslně neuvádí povinné třídy, aby byla zachována jedinečnost každé firmy. Podnik si poté stanoví skupiny dle účelu majetku či jeho doby použitelnosti.

### **2.3.6 IAS 17 – Leasingy**

IAS 17 se týká finančního a operativního leasingu s cílem stanovit pro nájemce a pronajímatele vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění.

Finanční leasing je takto klasifikován, jestliže se převádějí všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Účetní zachycení aktiv a závazků finančního leasingu u nájemce v rozvaze by mělo odpovídat pravidlu, kdy aktiva a závazky jsou vykázány v nižší hodnotě ze současné hodnoty minimálních leasingových splátek a reálné hodnoty aktiva. Přímé výdaje související s leasingem jsou součástí vstupní ceny tohoto aktiva. Leasingové splátky se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Leasingové aktivum je odepisováno dle IAS 16 po celou dobu ekonomické životnosti aktiva. (EU, 2008, s. 85; Deloitte, 2010, s. 82; Ficbauer, 2012, s. 100)

Standard IAS 17 dále definuje účetní zachycení finančního leasingu u pronajímatele a problematiku operativního leasingu. Tyto témata rozebrány nebudou, z důvodu jejich nedůležitosti pro praktickou část práce.

Také je nutné podotknout, že v současné době byl vytvořen návrh novelizace daného standardu a v příštích letech dojde k jeho změně.

### **POROVNÁNÍ S ČÚL**

ČÚL se na finanční leasing dívá z právního, a ne z ekonomického, hlediska. Během doby leasingu nájemce pronajímané aktivum ani závazek z leasingu neviduje v rozvaze, ale

pouze v podrozvahové evidenci a komentáři k účetní závěrce. Tato situace vede k podstatnému zkreslení účetních výkazů společnosti. Nájemce obvykle účtuje pouze o mimořádné splátce, následných pravidelných splátkách, zálohách nebo celkovou hodnotu leasingu zachytí na účtech časového rozlišení spolu s celkovým závazkem a obě položky postupně snižuje na základě úhrad leasingových splátek. Během doby leasingu je majetek vykázán pouze v rozvaze pronajímatele, který jej také odepisuje. Splátky od nájemce účtuje lineárně do výnosů za použití časového rozlišení. (Deloitte, 2010, s. 84; Dvořáková, 2011, s. 138)

### 2.3.7 IAS 18 – Výnosy

Hlavním cílem IAS 18 (EU, 2008, s. 94) je stanovit postup při účtování výnosů, které vznikají na základě prodeje výrobků a zboží, poskytování služeb, úroků, licenčních poplatků a dividend. Výnosy standard definuje jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu. Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijatého plnění.

Výnosy z prodeje výrobků a zboží jsou uznány, jsou-li splněny následující podmínky:

- Naprostý převod rizika a odměny z vlastnictví na kupujícího
- Schopnost spolehlivě určit částku výnosu
- Vznik ekonomického užitku účetní jednotce
- Schopnost spolehlivě určit částku nákladů, které vznikly nebo teprve vzniknou, související s uznanými výnosy (EU, 2008, s. 95)

Pro uznání výnosů z poskytování služeb je nutné splnit výše uvedené podmínky s jednou podmínkou navíc, která tvrdí, že účetní jednotka musí být schopná spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce k rozvahovému dni. (EU, 2008, s. 95)

### POROVNÁNÍ S ČÚL

ČÚL neposkytuje přesnou definici výnosů, podle které by docházelo k jejich uznání. Vychází se pouze z data přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby. V určitých případech se také výnosy časově rozlišují do období, s nímž časově a věcně souvisejí. V případě odložené úhrady nedochází k diskontování výnosů v podniku. Metoda využívání efektivní úrokové sazby se využívá pouze v některých případech u finančních institucí. Specifické aspekty vykazování nejsou v ČÚL řešeny. (Deloitte, 2010, s. 87)

### 2.3.8 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Problematika snížení hodnoty aktiv se týká téměř všech aktiv, vyjma některých, viz IAS 36. Samotným cílem standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby zajistila, že její aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jejich zpětně získatelná částka. (EU, 2008, s. 215)

Snížení hodnoty aktiv musí být vždy provedeno v okamžiku, kdy je indikováno a následně posuzováno ke každému dni zpracování účetních výkazů. Nutnost testovat další aktiva na snížení hodnoty vzniká v případě odhalení vnější či vnitřní indikace. V případě nehmotného aktiva, nevyužitého nehmotného aktiva či goodwillu je dle IAS 36 účetní jednotka povinna testovat jejich hodnotu každoročně i bez náznaků. Aktiva oceněná pořizovací cenou evidují ztrátu ze snížení hodnoty v hospodářském výsledku. U přeceněných aktiv je ztráta zachycena v ostatním úplném výsledku jako snížení fondu z přecenění tohoto aktiva. Zpětně získatelná částka je vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a jeho hodnoty z užívání. Hodnota z užívání je současná hodnota odhadu budoucích peněžních toků vyplývajících ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti. Diskontní sazba, potřebná pro výpočet hodnoty z užívání, je sazbou před zdaněním, která obsahuje faktor času a rizika specifického pro dané aktivum. Také by se sazba měla rovnat výnosnosti, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela podobnou výši peněžních toků. (Deloitte, 2010, s. 115; EU, 2008, s. 217; Ficbauer, 2012, s. 128)

### POROVNÁNÍ S ČÚL

Česká legislativa neudává přesné požadavky na problematiku snížení hodnoty aktiv. V případě snížení hodnoty aktiv pro dlouhodobý majetek se podle ČÚL zohledňuje buď opravná položka, nebo mimořádný odpis. Lze říci, že české předpisy pouze porovnávají účetní zůstatkovou a běžnou tržní cenu aktiva. Neberou teda v úvahu hodnotu z užívání a nevyžadují její zjištění. (Deloitte, 2010, s. 116; Dvořáková, 2011, s. 52)

### 2.3.9 IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Standard IAS 37 (2008, s. 243) se zaměřuje na problematiku uznávání a oceňování rezerv, podmíněných závazků a aktiv. Rezervy jsou podle standardu definovány jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší a mohou být vykázány pouze v situaci, kdy splní následující podmínky:

- Účetní jednotka má současný závazek, který je důsledkem minulé události
- Je pravděpodobné, že při vyrovnání závazku vznikne odtok prostředků představující ekonomický prospěch
- Výši závazku lze spolehlivě odhadnout

Částka rezerv musí být propočtena na základě očekávaných výdajů podle stavu k rozvahovému dni a smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena. Tyto očekávané výdaje jsou stanoveny na základě diskontovaných peněžních toků. IFRS zakazuje vytvářet rezervy na budoucí provozní ztráty včetně oprav, ale naopak povoluje tvořit rezervu na nevýhodné smlouvy. Dle standardu se rezervy účtují do nákladů vyjma sanací a rekultivací. (Ficbauer, 2012, s. 131; PWC, 2012, s. 48)

V rámci standardu IAS 37 (EU, 2008, s. 245) je také definována problematika podmíněných závazků a aktiv, která je definuje jako závazky a aktiva vzniklé na základě minulých událostí a jejíž existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky. Podmíněné závazky a aktiva nejsou vykazovány v rozvaze společnosti, ale pouze v příloze účetní závěrky.

### POROVNÁNÍ S ČÚL

ČÚL nedefinuje přesné podmínky pro tvorbu rezerv a vykazování podmíněných aktiv a závazků, ale rámcová úprava je srovnatelná s IFRS. Zákon o rezervách upravuje pouze tvorbu zákonných rezerv vzniklých např. na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tyto rezervy nejsou dle IFRS přípustné, jelikož nesplňují výše uvedené podmínky. Problematiku nevýhodných smluv ČÚL také speciálně neřeší a jsou využívány obecné požadavky na tvorbu rezerv v případě očekávaných rizik a ztrát. ČÚL taktéž neřeší oblast diskontování rezerv, proto některé účetní jednotky vykazují rezervy nediskontované. (Deloitte, 2010, s. 119; PWC, 2012, s. 49)

#### **2.3.10 IAS 38 – Nehmotná aktiva**

Aby mohl být podnikový majetek zahrnován do nehmotných aktiv dle IAS 38 (EU, 2008, s. 254) musí splňovat tři základní podmínky:

- **Identifikovatelnost** - aktivum musí být oddělitelné, tj. lze jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, a to buď samostatně, nebo

společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem a zároveň vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

- **Ovládání aktiva a budoucí ekonomické užítky** - schopnost ovládat aktivum podnikem vzniká v případě, kdy je v jeho moci získat budoucí ekonomické užítky plynoucí z předmětného zdroje a zamezit ostatním v přístupu k těmto užítkům.
- **Spolehlivost pořizovacích nákladů** – účetní jednotka musí dokázat spolehlivě zjistit náklady na pořízení aktiva.

V případě, že nehmotné aktivum nespĺňuje kritéria pro uznání, jsou výdaje na nehmotnou položku zahrnuty do nákladů v období, kdy vzniknou, s výjimkou případů, kdy je položka získaná v rámci podnikové kombinace akvizicí. Nehmotná aktiva se dle IAS 38 dělí na aktiva s neurčitou dobou použitelnosti, kdy nelze předvídat konec období budoucího peněžního toku a nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti. Pro oceňování se využívá model pořizovacích nákladů, které jsou sníženy o oprávky a ztráty ze snížené hodnoty aktiva. V případě oceňování nehmotného aktiva kótovaného tržní cenou na aktivním trhu, účetní jednotka může využít pro ocenění model přeceňování. Náklady na pořízení nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti se odepisují po tuto vymezenou dobu. Aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nejsou odepisována, ale je u nich každoročně proveden test na snížení hodnoty. (EU, 2008, s. 263; Deloitte, 2010, s. 121)

### POROVNÁNÍ S ČÚL

ČÚL se ve srovnání s IFRS nehmotnými aktivy příliš nezabývá a existuje několik zásadních odlišností těchto dvou účetních systémů. IFRS definuje nehmotný majetek pomocí identifikovatelnosti a pravděpodobnosti budoucích ekonomických užítků, kdežto ČÚL ho určuje pouhých výčtem. Prvotní vykázání samostatně pořízených nehmotných aktiv je totožné s IFRS až na marketingové akce s výjimkou návrhů, které je možné aktivovat do nehmotných aktiv nebo komplexních nákladů příštího období. Česká účetní legislativa neuznává model přecenění, také neexistuje neurčitá doba životnosti. Rozdíl vzniká u zřizovacích výdajů, které IFRS účtuje do nákladů běžného období. Aktivované náklady na výzkum a vývoj a software jsou pouze takové, které vznikly jako výsledky vlastní činnosti či jsou využity k obchodování. Náklady na výzkum a vývoj se dle ČÚL mohou účtovat také na účet „Komplexní náklady příštího období“, který ale v rámci IFRS není definován. V české legislativě neexistuje požadavek na účtování nových nehmotných aktiv při akvizici společnosti. (Deloitte, 2010, s. 123; PWC, 2012; s. 39)

### 3 FINANČNÍ ANALÝZA

Znalost finanční situace podniku slouží manažerům pro jejich rozhodování. Z tohoto důvodu byla vytvořena finanční analýza, kterou lze popsat jako systematický rozbor dat obsažených především v účetních výkazech. Finanční analýza se zabývá minulostí i současností a snaží se podávat informace pro předpovídání budoucích podmínek, a to pomocí ukazatelů. (Knápková, Pavelková, Šteker, 2013, s. 17; Růčková, 2011, s. 9)

#### Poměrové ukazatele

Podle Růčkové (2011, s. 47) a Knápkové, Pavelkové, Šteker (2013, s. 82) jsou poměrové ukazatele nejčastěji používané v rámci finanční analýzy. Jejich hlavní výhodou je schopnost vytvořit rychlou představu o finanční situaci podniku. Nejčastěji používaným poměrovým ukazatelům budou věnovány následující podkapitoly:

- **Ukazatele zadluženosti**

Pojem „zadluženost“ je skutečnost, kdy podnik využívá ke své podnikatelské činnosti cizí zdroje, tedy dluh. Ukazatele zadluženosti jsou potom indikátory rizika, které se vážou se strukturou vlastního a cizího kapitálu v podniku. K hodnocení zadluženosti se nejčastěji využívají následující dva ukazatele:

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Aktiva celkem}} \quad (1)$$

$$\text{Míra zadluženosti} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Vlastní kapitál}} \quad (2)$$

- **Ukazatele likvidity**

Likvidita podniku je vyjádřením schopnosti podniku uhradit včas své platební závazky. Lze říci, že ukazatele likvidity poměřují to, čím je možno platit, s tím, co je nutno zaplatit. Nedostatek likvidity může být pro podnik kritický okamžik, jelikož v této situaci nemůže přijímat ziskové příležitosti či není schopen hradit své běžné závazky. K hodnocení likvidity se zpravidla využívají tři základní ukazatele:

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{Oběžná aktiva}}{\text{Krátkodobé cizí zdroje}} \quad (3)$$

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{Krátk. poledávky} + \text{krátk. finanční majetek}}{\text{Krátkodobé cizí zdroje}} \quad (4)$$

$$\text{Hotovostní likvidita} = \frac{\text{Krátkodobý finanční majetek}}{\text{Krátkodobé cizí zdroje}} \quad (5)$$

- **Ukazatele rentability**

Výnosnost vloženého kapitálu neboli rentabilita, je měřítkem schopnosti podniku vytvářet nové zdroje, tj. dosahovat zisku použitím investovaného kapitálu. Jedná o míru zisku, která slouží jako kritérium pro úspěšnou alokaci kapitálu. Ukazatelé rentability dokážou manažerům podniku říci, zda je efektivnější pracovat s vlastním nebo cizím kapitálem. Mezi nejčastěji využívané ukazatele rentability patří:

$$\text{Rentabilita tržeb ROS} = \frac{\text{Zisk}}{\text{Tržby}} \quad (6)$$

$$\text{Rentabilita celkového kapitálu ROA} = \frac{\text{Zisk}}{\text{Aktiva}} \quad (7)$$

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu ROE} = \frac{\text{Zisk}}{\text{Vlastní kapitál}} \quad (8)$$

- **Ukazatele aktivity**

Ukazatele aktivity měří schopnost podniku využívat investované finanční prostředky. Také zobrazují vázanost složek kapitálu v jednotlivých druzích aktiv a pasiv. Tyto ukazatele lze vyjádřit v podobě obratu nebo doby obratu jednotlivých položek aktiv či pasiv. Nejvyužívanější ukazatele aktivity jsou uvedeny níže:

$$\text{Obratovost aktiv} = \frac{\text{Tržby}}{\text{Aktiva}} \quad (9)$$

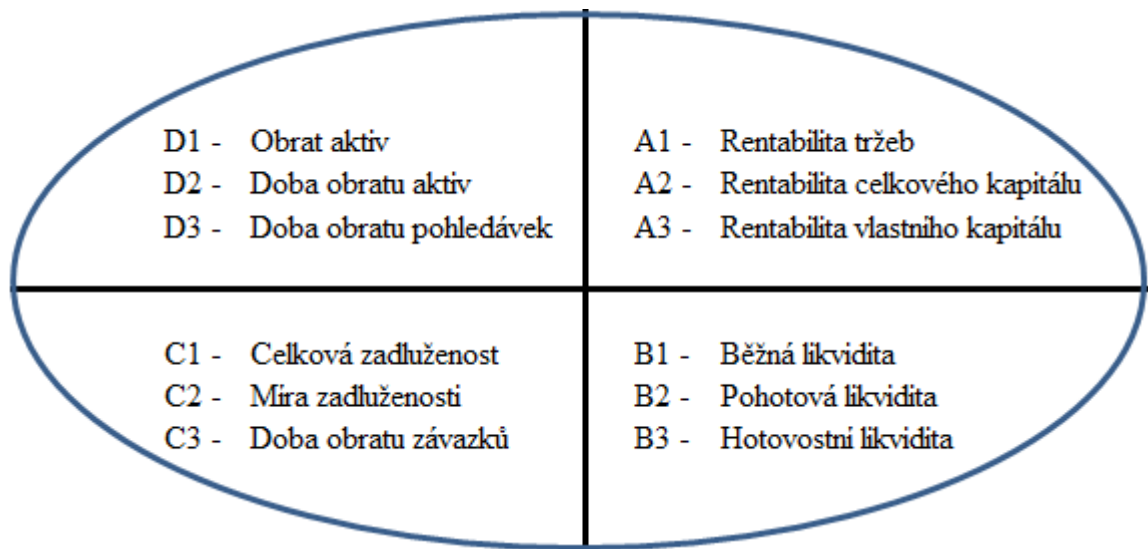
$$\text{Obratovost pohledávek} = \frac{\text{Tržby}}{\text{Pohledávky}} \quad (10)$$

$$\text{Obratovost závazků} = \frac{\text{Tržby}}{\text{Závazky}} \quad (11)$$

### **Spider analýza**

Spider analýza se zaměřuje na grafické zobrazení výsledků poměrových ukazatelů, které rozděljuje do čtyř skupin neboli kvadrantů – rentability, likvidity, finančních zdrojů a struktury majetku. Každý kvadrant obsahuje určitý počet paprsků, které zobrazují jednotlivé ukazatele, viz následující obrázek.





Obr. 2. Jednotlivé kvadranty spider grafu (Synek, Kopkáně, Kubálková, 2009, s. 192)

Grafickým základem spider grafu jsou soustředné kružnice vyjadřující v procentech hodnotu jednotlivých ukazatelů, neboli paprsků, vztažené k základu srovnávání, kterým může být odvětvový průměr, konkurenční podnik, nejlepší srovnávaný podnik či minulé hospodářské období analyzovaného podniku. Při spojení jednotlivých bodů na paprscích se získá konečný spider graf, který už na první pohled dokáže podat jednoduchou představu o tom, jak na tom je srovnávaný podnik v poměru k základu. Po běžném vyhodnocení tvaru spider grafu dochází taktéž k podrobnější analýze, kdy podnik nesmí zapomenout na to, že některé ukazatele chce minimalizovat, maximalizovat či optimalizovat. (Synek, Kopkáně, Kubálková, 2009, s. 193)

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Pro vypracování praktické části diplomové práce byla vybrána společnost XY s. r. o., která byla zapsána do obchodního rejstříku v roce 2007. Nyní společnost působí na celém území České republiky s přibližně 250 zaměstnanci.

Hlavním předmětem činnosti společnosti XY s. r. o. je poskytování služeb v oblasti stavebnictví. Portfolio nabízených služeb je opravdu široké a v průběhu let dochází k jeho neustálému navyšování.

Pro dlouhodobé zvýšení výkonnosti společnosti, upevnění její pozice na trhu i vazeb mezi útvary přijala analyzovaná společnost zásady managementu integrovaného systému řízení. Mezi tyto zásady patří systém managementu jakosti dle ČSN EN ISO 9001, systém environmentálního managementu dle ČSN EN ISO 14001, systém managementu BOZP dle ČSN EN ISO 18001.

### 4.1 Zdroje informací

Analytická část diplomové práce využívá jako výchozí zdroj účetních informací účetní závěrku společnosti XY s. r. o. sestavenou k 31. 12. 2012, a to se všemi materiály vyplývající z povinného auditu společnosti.

### 4.2 SWOT analýza

Pomocí následující SWOT analýzy budou odhaleny silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby společnosti XY s. r. o., které umožní vytvořit si komplexní pohled o jejím fungování.

#### SILNÉ STRÁNKY

- Široká nabídka prováděných služeb pro občany i soukromé společnosti
- Působnost na celém území České republiky
- Individuální přístup k zákazníkovi
- Vlastnictví certifikátů kvality ISO 9001, ISO 14001, ISO 18001

#### SLABÉ STRÁNKY

- Náročnost na kapitál a jeho pomalý obrat
- Působení klimatických vlivů na podnikatelskou činnost
- Málo zahraničních zkušeností pro efektivní zapojení se do mezinárodního obchodu

- Nedostatečná marketingová propagace zavinující nízké povědomí o činnosti společnosti

### **PŘÍLEŽITOSTI**

- Rozvoj bytové výstavby podpořený vývojem trhu hypotečních úvěrů, stavebního spoření a úrovně úrokových sazeb
- Zavedení nových technologií na trh
- Rozvoj a realizace developerských stavebních projektů
- Rozšíření činností ekologického stavitelství

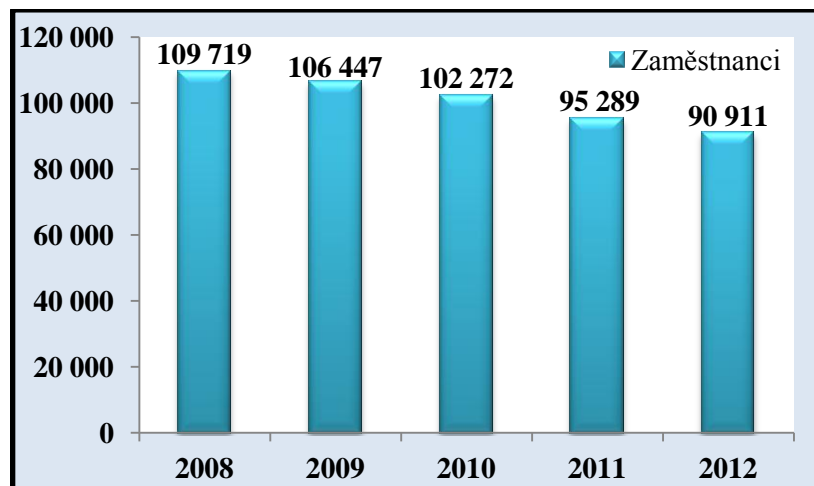
### **HROZBY**

- Zvýšení snížené sazby DPH využívané pro rekonstrukce, modernizace a opravy rodinných domů, bytových domů a bytů
- Nedostatek kvalifikovaných pracovníků na trhu
- Vstup zahraničních stavebních firem na český trh
- Rostoucí ceny vstupního materiálu

## **4.3 Odvětvová analýza**

Stavebnictví je jedním z nejvýznamnějších odvětví České republiky a díky zásobníku stavebních prací, který je v tomto státě obrovský, nehrozí ani zánik tohoto oboru. V posledních 5 letech avšak dochází k jeho poklesu, a to z důvodu dluhové krize v eurozóně a globální ekonomické krize. V okamžiku, kdy vznikly zprávy o krizi a začaly být podporovány skutečným poklesem, začalo se vše primárně promítat do plánování podniků. Ty začaly omezovat své výdaje, což omezilo i jistotu na trhu pracovních příležitostí a tím se změnila i poptávka soukromých osob po novém bydlení, jelikož každý začal uvažovat dlouhodobě a s jistotou. Tento pokles poptávky firem a soukromých osob se snažil po nějaký čas vyrovnávat veřejný sektor. Zlom nastal v okamžiku snížení příjmů státního rozpočtu, kdy se muselo začít uvažovat i o snížení veřejných výdajů. Tento moment měl dopad primárně na zahajování dalších staveb pro veřejný sektor. Od této doby je stavebnictví v recesi a neustále se vede boj pro jeho oživení. (Finance.cz, 2013)

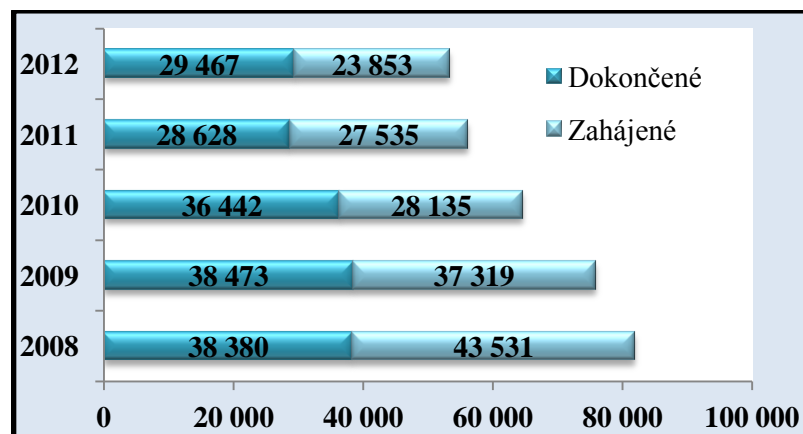
Krize ve stavebnictví se projevuje také v zaměstnanosti, a to hlavně negativně. V průběhu recese ubyl počet zaměstnanců ve stavebních podnicích nad 50 pracovníků až o 17 %. Přesnější údaje o počtu zaměstnanců jsou uvedeny v následujícím grafu.



Obr. 3. Počet pracovníků v podnicích s 50-ti a více zaměstnanci v letech 2008 – 2012 (ČSÚ, 2014)

V průběhu posledních krizových let se ale nesnižuje pouze zaměstnanost ve stavebních podnicích, ale samotný počet stavebních společností nad 50 pracovníků. Od roku 2008 až do roku 2012 byl zaznamenán jejich pokles o zhruba 21 %. (ČSÚ, 2014)

Velký pokles byl také zaznamenán v oblasti bytových výstaveb. Na následujícím grafu lze spatřit v průběhu posledních analyzovaných let snížení zahájených výstaveb až o 82,5 %.



Obr. 4. Vývoj bytové výstavby v letech 2008 – 2012 (ČSÚ, 2014)

Dle odborníků budoucnost českého stavebnictví není doposud pozitivní a prozatímni pokles bude s největší pravděpodobností pokračovat i nadále. Ředitel ÚRS PRAHA a. s. pan Glazar vyjmenovává jako hlavní viníky této skutečnosti nedostatečnou podporu ze strany státu a stagnaci zájmu soukromých investorů. Tento problém vyúsťuje ke snižování stavebních zakázek, následně i zaměstnanosti. Je tedy pouze otázkou času, kdy se z recese stane expanze a stavebnictví bude tam, kde bývalo před pár lety. (Deloitte, 2014, s. 3)

## 5 ANALÝZA POLOŽEK ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SESTAVENÝCH PODLE ČÚL A IDENTIFIKACE ROZDÍLŮ VE VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS

Společnost XY s. r. o. zpracovává účetní závěrku na základě české účetní legislativy, tj. dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky MF č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českých účetních standardů pro podnikatele. Následující podkapitola se zabývá analýzou podnikové účetní závěrky za rok 2012. V rámci této analýzy budou rozebrány jednotlivé položky výkazů a bude poukázáno na změny, které nastanou v rámci převodu účetní závěrky na účetní systém IFRS.

### 5.1 Analýza rozvahy

Analýza rozvahy bude provedena ve čtyřech částech – dlouhodobá aktiva, krátkodobá aktiva a časové rozlišení aktiv, vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení pasiv.

#### 5.1.1 Dlouhodobá aktiva

Dlouhodobá aktiva ve výši 98 945 tis. Kč se podílejí zhruba 20 % na celkových aktivech společnosti XY s. r. o. Analýza dlouhodobých aktiv zahrnuje analýzu dlouhodobého nehmotného, hmotného a finančního majetku.

Tab. 1. Dlouhodobé aktiva v tis. Kč (vlastní zpracování)

označení a	AKTIVA b	řádek c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	001	692 176	191 171	501 005	353 823
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	003	268 725	169 780	98 945	115 488
<b>B. I.</b>	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	004	3 541	3 507	34	84
3	Software	007	3 541	3 507	34	84
<b>B. II.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	013	264 129	166 273	97 856	114 386
1	Pozemky	014	5 594	0	5 594	5 594
2	Stavby	015	61 329	30 410	30 919	27 467
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	196 908	135 863	61 045	76 307
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	250	0	250	248
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	48	0	48	4 770
<b>B. III.</b>	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	023	1 055	0	1 055	1 018
1	Podíly - ovládaná osoba	024	1 055	0	1 055	1 018

- **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Dlouhodobý nehmotný majetek ve společnosti XY s. r. o. tvoří položka Software, jehož hodnota je v celkové hodnotě dlouhodobých aktiv rozvahy téměř zanedbatelná, jelikož je už skoro odepsaný. Jedná se o programové vybavení společnosti, která jej využívá pro svoji podnikatelskou činnost.

Podle vnitropodnikových směrnic společnosti XY s. r. o. je dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně do 5 tis. Kč účtován na vrub nákladů (účet - Ostatní služby) při jeho zařazení do používání a bez další evidence. Dlouhodobý drobný nehmotný majetek v ceně 5 001 Kč až 60 000 Kč je jednorázově účtován na vrub nákladů (účet - Ostatní služby) a evidován na MTZ. Na základě rozhodnutí účetní jednotky mohou být některé položky nehmotného majetku v pořizovací ceně do 60 tis. Kč odepisovány po dobu 24 měsíců. Dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací hodnotě vyšší než 60 tis. Kč se odepisuje v souladu s platnými českými účetními zákony. Daňové odpisy jsou shodné s účetními odpisy.

Problematika dlouhodobého nehmotného majetku je v účetním systému IFRS řešena pomocí IAS 38. Při analýze bylo zjištěno, že podnikový software vyhovuje testu nehmotného aktiva, proto bude položka nechána při převodu na IFRS nepozměněná.

Také byla provedena analýza podrozvahové evidence a bylo zjištěno, že obsahuje drobný nehmotný dlouhodobý majetek ve výši 236 tisíc Kč, který spadá dle IFRS do nehmotných aktiv a je tedy potřeba jeho převodu do rozvahy. Také je nutná aktivace jeho odpisů.

- **Dlouhodobý hmotný majetek**

Dlouhodobý hmotný majetek zaznamenaný v rozvaze tvoří největší část dlouhodobého majetku, a to s podílem 99 % na celkových dlouhodobých aktivech. Je složen z pozemků, staveb, samostatných movitých věcí, jiného dlouhodobého hmotného majetku, nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku a oceňovacích rozdílů k nabytému majetku.

Pozemky a stavby se podílí 37 % na celkovém dlouhodobém hmotném majetku. Až na jednu budovu v hodnotě 1 000 tisíc Kč, kterou využívá podnik k pronájmu, tak všechny ostatní majetek slouží pro provozování podnikatelské činnosti. Jedná se o budovy, haly, které jsou využívány jak pro výrobní, tak pro administrativní činnost.

Samostatné movité věci s podílem na celkovém hmotném majetku ve výši 62 % jsou charakterizovány jako skupina obsahující stroje, přístroje, zařízení, dopravní prostředky, inventář a dl. drobný hmotný majetek. Doplnující informace o jednotlivých skupinách jsou uvedeny v tabulce níže.

Tab. 2. Složení položky „Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ v tis. Kč (vlastní zpracování)

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Běžné období			Minulé období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
<b>Stroje, přístroje, zařízení</b>	157 954	100 959	56 995	3 991
<b>Dopravní prostředky</b>	30 796	26 746	4 050	12 391
<b>Inventář</b>	674	674	0	0
<b>Dl. dr. hm. majetek</b>	7 484	7 484	0	0
<b>Celkem</b>	196 908	135 863	61 045	16 382

Největší zastoupení ve skupině mají stroje, přístroje a zařízení, které jsou využívány k stavební činnosti podniku. Druhou, o poznání menší skupinu tvoří dopravní prostředky.

Do položky jiného dlouhodobého hmotného majetku v podniku XY s. r. o. spadají umělecká díla a sbírky, které ale tvoří zanedbatelnou hodnotu v celkové hodnotě dlouhodobých aktiv.

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek představuje v podniku pořízení majetku, který ještě nebyl aktivován a neodepisuje se.

Spodní hranice pro uznání dlouhodobého majetku pro účetní evidenci je 100 Kč. V případě dlouhodobého drobného hmotného majetku do 1 tis. Kč společnost uvedený majetek odepisuje jednorázově na vrub nákladů (účet - spotřeba materiálu) při jeho zařazení do používání a bez jeho evidence. Na základě rozhodnutí příslušného vedoucího pracovníka mohou být některé položky hmotného majetku v pořizovací ceně do 1 tis. Kč evidovány taktéž. Hmotný majetek ve výši 1 001 Kč až 40 000 Kč je účtován do nákladů na účet „Spotřeba materiálu“ a je veden v operativní evidenci, krom výjimek vytvořených samostatnou účetní jednotkou. Dlouhodobý hmotný majetek vyšší než 40 tis. Kč se odepisuje na základě odpisového plánu prostřednictvím účetních odpisů, které stanovuje účetní jednotka v souladu s ustanoveními zákona.



IFRS se zaměřuje na dlouhodobý hmotný majetek ve více standardech. Na základě analýzy dlouhodobého hmotného majetku v podniku XY s. r. o. bylo zjištěno, že majetek vyhovuje definici hmotných aktiv dle IAS 16. Byly také zkoumány doby použitelnosti jednotlivých aktiv. Všechny byly účetní jednotkou v rámci účetních metod stanoveny správně.

Na základě analýzy podrozvahové evidence byla zjištěna existence drobného dlouhodobého hmotného majetku ve výši 4 692 tisíc Kč. Tento majetek musí být převeden dle IFRS do dlouhodobých aktiv, jelikož splňuje jejich definici a je také nutná aktivace odpisů.

Při analýze dlouhodobých aktiv bylo také zjištěno, že podnik využívá financování majetku finančním leasingem, jehož problematikou se zabývá IAS 17. Z důvodu finančního leasingu bude provedeno několik změn v rámci rozvahy, ale také výsledovky.

- **Dlouhodobý finanční majetek**

Skupina dlouhodobého finančního majetku je tvořena v podniku XY s. r. o. pouze položkou „Podíly – ovládaná osoba“, která má díky své výši minimální vliv na celková dlouhodobá aktiva. Jedná se o podíl v dceřiné společnosti ve výši 51 %, který byl k rozvahovému dni přepočítán ekvivalencí k rozvahovému dni. Celková výše vlastního kapitálu činila 2 070 tis. Kč.

Položka „Podíly – ovládaná osoba“ zůstane v rámci IFRS nezměněna.

### **5.1.2 Krátkodobá aktiva a časové rozlišení**

Druhou část podnikových aktiv tvoří krátkodobá aktiva neboli oběžný majetek ve výši 386 839 tis. Kč. Celkově se krátkodobá aktiva podílejí 77 % na celkových aktivech, což je činí velice významnou složkou v rozvaze podniku.

Při analýze oběžného majetku dojde k analýze zásob, dlouhodobých a krátkodobých pohledávek a krátkodobého finančního majetku.

Analýza časového rozlišení je poslední analýzou celkových aktiv podniku, kdy budou zkoumány náklady příštího období a příjmy příštího období. Časové rozlišení není významnou složkou celkových aktiv, jelikož se na nich podílí pouze 3 %.

Tab. 3. Krátkodobá aktiva v tis. Kč (vlastní zpracování)

označení a	AKTIVA b	řádek c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>031</b>	<b>408 230</b>	<b>21 391</b>	<b>386 839</b>	<b>236 674</b>
<b>C. I.</b>	<b>Zásoby</b>	<b>032</b>	<b>11 865</b>	<b>194</b>	<b>11 671</b>	<b>14 961</b>
1	Materiál	033	6 075	194	5 881	7 987
2	Nedokončená výroba a polotovary	034	5 790	0	5 790	6 974
<b>C. II.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	<b>039</b>	<b>38 876</b>	<b>0</b>	<b>38 876</b>	<b>12 025</b>
1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	6 876	0	6 876	11 325
7	Jiné pohledávky	046	32 000	0	32 000	700
<b>C. III.</b>	<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>048</b>	<b>351 818</b>	<b>21 197</b>	<b>330 621</b>	<b>69 717</b>
1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	107 835	21 097	86 738	32 271
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050	228 544	0	228 544	0
6	Stát - daňové pohledávky	054	8 440	0	8 440	10 500
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	5 652	0	5 652	16 728
8	Dohadné účty aktivní	056	0	0	0	76
9	Jiné pohledávky	057	1 347	100	1 247	10 142
<b>C. IV.</b>	<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	<b>058</b>	<b>5 671</b>	<b>0</b>	<b>5 671</b>	<b>139 971</b>
1	Peníze	059	2 014	0	2 014	791
2	Účty v bankách	060	3 657	0	3 657	139 180
<b>D. I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	<b>063</b>	<b>15 221</b>	<b>0</b>	<b>15 221</b>	<b>1 737</b>
1	Náklady příštích období	064	12 185	0	12 185	1 219
3	Příjmy příštích období	066	3 036	0	3 036	518

- **Zásoby**

Zásoby společnosti se příliš nepodílí na oběžných aktivech celkem. Vytváří na nich podíl pouze 3 %. V této účetní skupině vybraná společnost obsazuje právě dvě položky rozvahy, kterými jsou materiál a nedokončená výroba a polotovary.

Stavební výroba je materiálově velice náročná, přičemž položka materiálu vůči oběžným aktivům je nízká. V tomto okamžiku je důležité si uvědomit, že konkrétní materiál je nakoupen na určitou stavbu a tam je všechen spotřebován. Proto poté jediný evidovaný materiál je materiál nakoupený do zásoby či přebytečný materiál, který podniku byl přenechán investory.

V roce 2012 proběhla korekce hodnoty materiálu o 194 tis. Kč, která vznikla z důvodu tvorby opravné položky. U materiálu bez pohybu 12 měsíců účetní jednotka tvoří opravnou položku ve výši 20 % a k materiálu bez pohybu 24 měsíců ve výši 40 %.

Položka nedokončené výroby a polotovarů je významná podobně jako položka materiálu. Obsahuje specifické součásti budovaných staveb či jiných produktů, na kterých společnost právě pracuje. Jedná se tedy o položku hodně fluktuovanou a podléhající rozmanitosti stavební výroby.

Účtování pořízení a úbytku zásob ve společnost XY s. r. o. je prováděno způsobem A. Materiál na skladě se eviduje podle skutečných nákupních cen s tím, že při výdeji ze skladu se vybírá konkrétní nákupní cena. Nákupní cenou se rozumí cena pořizovací, za kterou jsou zásoby pořízeny včetně nákladů s jejich pořízením související. Mezi vedlejší pořizovací náklady obvykle spadá dopravné, provize, pojistné a clo. Účetní jednotka tyto náklady účtuje přímo do nákladů příslušného útvaru, jež materiál spotřebuje. Zásoby vlastní výroby účetní jednotka oceňuje pomocí vlastních nákladů na ně vynaložené a případně také včetně nepřímých nákladů, do kterých v daném podniku spadá pouze vnitropodniková služba - přepravné. Zásoby mohou být pořízeny také bezplatně či mohou být nálezem, odpadem, zbytkovým produktem vráceným z výroby či z jiné činnosti. Takto získané zásoby by byly oceněny dle odborného odhadu jejich užitné hodnoty.

IFRS se problematikou zásob zabývá ve standardu IAS 2. Pro správný převod účetních výkazů byla zkontrolována sjednocenost jednotlivých účetních postupů IFRS a ČÚL. Na základě provedené kontroly bylo zjištěno, že veškeré metody se shodují.

Analýze byla podrobena také položka „Skladový materiál“, při které se zjistilo, že obsahuje náhradní díly s delší dobou použitelnosti než 1 rok v celkové výši 850 tisíc Kč.

V rámci položky „Nedokončená výroba a polotovary“ dojde při převodu také ke změnám, které vycházejí ze standardu IAS 11 – stavební smlouvy.

- **Dlouhodobé pohledávky**

Dlouhodobé pohledávky zastávají podíl 10 % na oběžných aktivech, a to ve složení, které zahrnuje pohledávky z obchodních vztahů a jiné pohledávky. Při analýze bylo zjištěno, že 17 688 tis. Kč jsou pohledávky s lhůtou splatnosti nad 5 let a zbývající pohledávky, s celkovou hodnotou 21 188 tis. Kč, jsou pohledávky s lhůtou splatnosti nad 3 roky.

Dlouhodobé pohledávky ve společnosti XY s. r. o. představují tzv. „zádržné“, které funguje pro klienta jako forma zajištění plnění ze smlouvy s cílem zajistit dodání smluvních prací řádně a včas.

Účetní systém IFRS stanovuje pravidlo diskontovat všechny pohledávky delší jak 1 rok, proto dojde při převodu účetních výkazů v rámci této položky ke změně.

- **Krátkodobé pohledávky**

Účetní skupina krátkodobých pohledávek má největší podíl na výši celkových oběžných aktiv, přesně 85 % a zahrnuje položky – pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky –

ovládaná nebo ovládající osoba, stát – daňové pohledávky, krátkodobé poskytnuté zálohy a jiné pohledávky.

Pohledávky z obchodních vztahů vznikly na základě vztahu podniku s odběrateli. V analyzovaném roce proběhla tvorba opravných položek k pohledávkám po lhůtě splatnosti, která snížila jejich hodnotu. Zákonná opravná položka byla vytvořena v hodnotě 20 245 Kč a opravné položky ostatní ve výši 952 Kč. Podrobnější zobrazení pohledávek po lhůtě splatnosti je v tabulce níže.

Tab. 4. Pohledávky po lhůtě splatnosti do jednoho roku v tis. Kč (vlastní zpracování)

Počet dnů	Minulé období		Běžné období	
	Z obchodního styku	Ostatní	Z obchodního styku	Ostatní
do 30	4 580	0	21 743	0
31 - 60	1 811	0	17 118	0
61 - 90	1 479	0	4 444	0
91 - 180	864	0	5 289	0
181 - 365	1 183	0	594	0
Celkem	9 917	0	49 188	0

V roce 2012 vznikla podniku XY s. r. o. pohledávka ve skupině, která má významný vliv na celkovou hodnotu oběžných aktiv, na kterých se podílí 59 %. Jedná se o bezúročnou půjčku, kterou poskytla analyzovaná společnost svému společníkovi ve výši 233 mil. Kč. Ke dni tvorby účetní závěrky byl zůstatek v hodnotě 226 mil. Kč.

Položka „Stát – daňová pohledávka“ obsahuje zejména pohledávky z titulu přímých a nepřímých daní a uhrazených daňových záloh. „Další krátkodobé pohledávky“ v rozvaze představují poskytnuté zálohy zaplacené dodavatelům na budoucí dodávky statků a služeb. Poslední položka „Jiné krátkodobé pohledávky“ zahrnuje pohledávky za zaměstnanci. Na konci účetního období byla vytvořena na tuto položku korekce ve výši 100 tis. Kč.

Na základě právě provedené analýzy krátkodobých pohledávek lze říci, že během převodu českých účetních výkazů na mezinárodní nebude provedena žádná změna, a to z důvodu sjednocených metod a postupů obou účetních systémů.

- **Krátkodobý finanční majetek**

Krátkodobý finanční majetek se podílí na celkovém oběžném majetku 2 % a je v rozvaze tvořen penězi a účty v bankách.

IFRS považuje krátkodobý finanční majetek za finanční aktivum dle IAS 39. Problematika oceňování i vykazování je shodná s ČÚL.

- **Časové rozlišení aktiv**

Nutnost časového rozlišení vyplývá ze zásady nezávislosti účetních období, které vyžaduje, aby v každém účetním období byly jen ty náklady a výnosy, které s tímto obdobím časově a věcně souvisejí. V podniku XY s. r. o. časové rozlišení zastupuje zhruba 3 % celkových aktiv a obsahuje zejména náklady a příjmy příštího období. Náklady příštích období tvoří zejména časové rozlišení akontace leasingu.

V účetním systému IFRS se skupina „Časové rozlišení aktiv“ neřeší. Jednotlivé položky se vykazují samostatně a zahrnují se do ostatních krátkodobých aktiv. Příjmy příštího období se ve výkazech dle IFRS převedou v nezměněné podobě. Náklady příštích období se musí upravit z důvodu existujícího finančního leasingu a jeho následných úprav dle IAS 17.

### 5.1.3 Vlastní kapitál

V analyzované společnosti vlastní kapitál dosahuje zhruba 58 % celkových pasiv. Analýza vlastního kapitálu bude zahrnovat analýzu základního kapitálu, kapitálových fondů, rezervních a nedělitelných fondů, výsledku hospodaření jak minulého, tak běžného období.

Tab. 5. Vlastní kapitál v tis. Kč (vlastní zpracování)

označení	PASIVA	řádek	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
	<b>PASIVA CELKEM</b>	067	501 005	353 899
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	068	292 454	267 430
<b>A. I.</b>	<b>Základní kapitál</b>	069	15 000	15 000
1	Základní kapitál	070	15 000	15 000
<b>A. II.</b>	<b>Kapitálové fondy</b>	073	561	523
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	561	523
<b>A. III.</b>	<b>Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku</b>	080	1 500	1 500
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	1 500	1 500
<b>A. IV.</b>	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	083	250 407	224 351
1	Nerozdělený zisk minulých let	084	250 407	224 351
<b>A. V.</b>	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	087	24 986	26 056

- **Základní kapitál**

Základní kapitál je vytvořen splaceným vkladem ve výši 15 000 tis. Kč od společníka, který má zároveň 100 % podíl na společnosti XY s. r. o.

Položka „Základní kapitál“ bude do IFRS výkazů převedena beze změn.

- **Kapitálové fondy**

Položku „Kapitálové fondy“ tvoří pouze oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků ve výši 561 tis. Kč. Tato hodnota je v rozvaze minimální a nemá žádný větší vliv na vlastní kapitál. Účet vyjadřuje změnu reálné hodnoty cenných papírů, které nejsou určeny podnikem pro obchodování.

Kapitálové fondy vzniklé z přecenění budou dle požadavků IAS 1 vykázány v rozvaze samostatně v nezměněné podobě.

- **Rezervní fondy, nedělitelný fond**

Podnik má na základě obchodního zákoníku povinnost vytvářet rezervní fond. Společnost XY s. r. o. ukládá 10 % ze základního kapitálu na uhrazení možné budoucí ztráty.

Položka „Rezervní fond“ bude převedena do mezinárodních účetních výkazů ve stejné výši na základě požadavků IAS 1.

- **Výsledek hospodaření minulých let a běžného účetního období**

Hospodaření společnosti se na první pohled dá hodnotit pozitivně, jelikož v posledních letech dosahuje zisků. Nerozdělený zisk minulých let má 86 % podíl na celém vlastním kapitálu. Hospodářský výsledek za běžné účetní období byl kladný a činil 24 986 tis. Kč.

Při převodu účetních výkazů na IFRS se položky „Výsledek hospodaření“ změní, a to z důvodu změn zmiňovaných v předchozích kapitolách. Taktéž v rozvaze dle IFRS není zvykem tyto hospodářské výsledky členit a proto se budou sčítat do jedné položky.

#### **5.1.4 Cizí zdroje a časové rozlišení**

Cizím zdroje jsou dluhem podniku, který musí v určené době splatit. Na celkových pasivech se cizí zdroje ve společnosti XY s. r. o. podílí 41 %.

Analýza cizích zdrojů obsahuje analýzu jejich jednotlivých položek, mezi které patří rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky, bankovní úvěry a výpomoci.

Poslední částí pasiv je časové rozlišení pasivní, které vzniká ze stejného důvodu jako časové rozlišení aktivní. Obsahuje pouze výdaje příštích období s téměř minimální hodnotou. Celkový podíl časového rozlišení na pasivech se rovná 1 %.

Tab. 6. Cizí zdroje v tis. Kč (vlastní zpracování)

označení a	PASIVA b	řádek c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
<b>B.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>088</b>	<b>205 163</b>	<b>82 577</b>
<b>B. I.</b>	<b>Rezervy</b>	<b>089</b>	<b>2 918</b>	<b>4 215</b>
1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090	2 044	4 215
3	Rezerva na daň z příjmů	092	541	0
4	Ostatní rezervy	093	333	0
<b>B. II.</b>	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>094</b>	<b>11 418</b>	<b>14 311</b>
3	Odložený daňový závazek	104	11 418	14 311
<b>B. III.</b>	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>105</b>	<b>116 882</b>	<b>44 051</b>
1	Závazky z obchodních vztahů	106	105 948	32 564
5	Závazky k zaměstnancům	110	4 854	5 407
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	1 846	2 147
7	Stát - daňové závazky a dotace	112	285	285
8	Kratkodobé přijaté zálohy	113	1 030	2 639
10	Dohadné účty pasivní	115	2 881	982
11	Jiné závazky	116	38	27
<b>B. IV.</b>	<b>Bankovní úvěry a výpomoci</b>	<b>117</b>	<b>73 945</b>	<b>20 000</b>
2	Krátkodobé bankovní úvěry	119	73 945	20 000
<b>C. I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	<b>121</b>	<b>3 388</b>	<b>3 892</b>
1	Výdaje příštích období	122	3 388	3 892

- **Rezervy**

Analyzovaná společnost vytváří tři druhy rezerv – rezervy podle zvláštních právních předpisů, rezerva na daň z příjmů a ostatní rezervy.

Do zákonných rezerv účtuje účetní jednotka tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku dle Zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v platném znění.

Rezerva na daň z příjmů vyjadřuje rozdíl mezi rezervou na daň a uhrazenými zálohami na daň z příjmů PO.

Ostatní rezervy jsou rezervy účetní, které vznikly v souladu s vnitropodnikovými směrnici a účetní jednotka je tvoří na případné budoucí pokuty.

Tvorba a čerpání rezerv v průběhu analyzovaného období je znázorněna v tabulce níže.

Tab. 7. Tvorba a čerpání rezerv v tis. Kč (vlastní zpracování)

Druh rezervy	Minulé období	Běžné období		
	Zůstatek k 31. 12. 2011	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2012
<b>Zákonné rezervy</b>	4 215	148	-2 319	2 044
<b>Účetní rezervy</b>	0	333	0	333
<b>Rezervy na DPPO</b>	5 060	5 800	-5 060	5 800
<b>Celkem</b>	9 275	6 281	-7 379	8 177

Problematikou rezerv se zabývá v účetním systému IFRS standard IAS 37. V rámci převodu účetních výkazů dojde ke zrušení zákonné rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Následně také dojde ke změně rezervy na DPPO. Dle IFRS se tato položka musí reklasifikovat na závazek podniku. Účetní rezerva splňuje podmínky rezervy dle IAS 37, a proto bude převedena ve stejné výši.

- **Dlouhodobé závazky**

Do skupiny dlouhodobých závazků spadá v analyzovaném roce pouze odložený daňový závazek ve výši 11 418 tis. Kč. Odložená daňová povinnost je počítána z hodnoty přecenění při odštěpení, dále z rozdílu daňových a účetních zůstatkových cen dlouhodobého majetku a také z rezervy na garanční opravy.

Odložený daňový závazek je dle IFRS řešen ve standardu IAS 12. Při tvorbě nové rozvahy bude vykazován jako samostatná položka a jeho výše se bude měnit na základě provedených úprav.

Při transformaci účetních výkazů na IFRS budou do položky „Dlouhodobé závazky“ také doplněny dlouhodobé závazky z titulu finančního leasingu.

- **Krátkodobé závazky**

Nejobsáhlejší skupinou cizích zdrojů s podílem 57 % jsou krátkodobé závazky. Obsahuje závazky z obchodních vztahů, k zaměstnancům, ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, ke státu a jiné.

Položka závazků z obchodních vztahů je položka největší a podílí se na krátkodobých závazcích 91 %. Velkou částí této skupiny jsou závazky po lhůtě splatnosti ve výši 50 941 tis. Kč. Detailnější složení dosud nezaplacených závazků je uvedeno v tabulce níže.



Tab. 8. Závazky po lhůtě splatnosti v tis. Kč (vlastní zpracování)

Počet dnů	Minulé období	Běžné období
	31.12.2011	31.12.2012
<b>do 30</b>	7 229	12 928
<b>31 - 60</b>	3 009	17 285
<b>61 - 90</b>	2 072	14 797
<b>91 - 180</b>	1 731	4 198
<b>181 - 365</b>	1 374	175
<b>366 a více</b>	0	1 485
<b>Celkem</b>	<b>15 415</b>	<b>50 941</b>

Další položkou jsou závazky k zaměstnancům, které tvoří zhruba 2 % celkových krátkodobých závazků. Obsahem jsou mzdové nároky zaměstnanců.

Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a také závazky vůči státu obsahují závazky ve lhůtě splatnosti. Společnost XY s. r. o. neeviduje žádné daňové nedoplatky ani závazky po lhůtě splatnosti, které by musela zaplatit.

Podnik eviduje také krátkodobé přijaté zálohy od odběratelů za brzké zaplacení dosud nedodaného produktu či služby.

Účetní jednotka musela na konci sledovaného období vytvářet dohadné účty pasivní ve výši 2 881 tis. Kč. Do této položky vstupují závazky za přijaté výkony, u kterých není známá přesná výše částky či chybí doklad pro fakturaci.

Poslední položka rozvahy jsou jiné závazky, které jsou ale v minimálních hodnotách, tedy nemají velký vliv na celkovou hodnotu pasiv. Tyto závazky v podniku vznikly na základě neobchodních činností.

Všechny krátkodobé závazky společnosti splňují kritéria dle IFRS pro jejich vykazování. Proto při transformaci nedojde k jejich pozměnění. Jediné změny vzniknou z důvodu zohlednění položky finančního leasingu či ostatních reklasifikačních úprav položek.

- **Bankovní úvěry a výpomoci**

Na konci sledovaného období společnost XY s. r. o. eviduje krátkodobý bankovní úvěr ve výši 73 945 tis. Kč. Tento úvěr vznikl na základě minulých událostí a představuje v budoucnosti úbytek peněžních prostředků.

Na základě analýzy bylo zjištěno, že úvěr vyhovuje podmínkám dle IFRS a bude vykazován v nových účetních výkazech beze změn. Dojde pouze k reklasifikační úpravě, kdy bude úvěr vykázán v položce Krátkodobé půjčky.

- **Časové rozlišení pasiv**

Časové rozlišení pasiv vzniká stejně jako časové rozlišení aktiv. V podniku XY s. r. o. do této položky spadají pouze výdaje příštích období s výší téměř zanedbatelnou, a to 1 % celkových pasiv.

Účetní systém IFRS položku Časové rozlišení pasiv nezná, a proto bude nutné výdaje příštích období reklasifikovat do krátkodobých závazků v nezměněné výši.

## 5.2 Analýza výkazu zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je dalším povinným dokumentem účetní závěrky. Slouží pro zjištění výsledku hospodaření pro sledované období. V rámci analýzy výkazu budou analyzovány jednotlivé položky nákladů a výnosů vzniklých na základě podnikových činností.

V následující tabulce je zobrazen výkaz zisku a ztráty společnosti XY s. r. o. za rok 2012.

Tab. 9. Výkaz zisku a ztráty v tis. Kč (vlastní zpracování)

označení a	TEXT b	řádek	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
<b>II.</b>	<b>Výkony</b>	<b>04</b>	<b>417 554</b>	<b>427 368</b>
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	418 620	421 848
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-5 400	-4 993
3	Aktivace	07	4 334	10 513
<b>B.</b>	<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>08</b>	<b>319 720</b>	<b>318 590</b>
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	95 401	101 212
B. 2	Služby	10	224 319	217 378
<b>+</b>	<b>Přidaná hodnota</b>	<b>11</b>	<b>97 834</b>	<b>108 778</b>
<b>C.</b>	<b>Osobní náklady</b>	<b>12</b>	<b>89 972</b>	<b>93 724</b>
C. 1	Mzdové náklady	13	66 886	69 388
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	22 439	23 630
C. 4	Sociální náklady	16	647	706
<b>D.</b>	<b>Daně a poplatky</b>	<b>17</b>	<b>2 183</b>	<b>1 769</b>
<b>E.</b>	<b>Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného</b>	<b>18</b>	<b>4 647</b>	<b>15 572</b>
<b>III.</b>	<b>Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu</b>	<b>19</b>	<b>71 442</b>	<b>56 911</b>
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	49 023	2 429
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21	22 419	54 482
<b>F.</b>	<b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a</b>	<b>22</b>	<b>40 765</b>	<b>36 324</b>
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	24 028	293
F. 2	Prodaný materiál	24	16 737	36 031
<b>G.</b>	<b>Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní</b>	<b>25</b>	<b>-576</b>	<b>-12 367</b>

IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1 785	24 016
H.	Ostatní provozní náklady	27	5 240	25 750
*	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>30</b>	<b>28 830</b>	<b>28 933</b>
X.	Výnosové úroky	42	4 074	1 769
N.	Nákladové úroky	43	4 901	724
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	77	945
O.	Ostatní finanční náklady	45	400	666
*	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>48</b>	<b>-1 150</b>	<b>1 324</b>
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	2 694	4 201
Q. 1	- splatná	50	5 587	5 130
Q. 2	- odložená	51	-2 893	-929
**	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	<b>52</b>	<b>24 986</b>	<b>26 056</b>
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b>	<b>60</b>	<b>24 986</b>	<b>26 056</b>
****	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</b>	<b>61</b>	<b>27 680</b>	<b>30 257</b>

### 5.2.1 Výkony

Výkony se řadí do hlavních výnosových položek a představují na nich 84 % podíl. Skládají se z tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb, změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb představují v podniku největší výnosový potenciál, jelikož se jedná o výnosy z hlavní podnikatelské činnosti. Tržby z prodeje vlastních výrobků v podniku činily ve sledovaném období 383 247 tis. Kč, tržby z prodeje služeb 35 373 tis. Kč. Téměř všechny zakázky spadaly do tuzemského trhu, až na jednu zakázku zahraniční ve výši 2 835 tis. Kč.

Záporná položka „Změna stavu zásob“ snižuje provozní výnosy podniku. Tato skutečnost nastala z důvodu úbytku výrobků vlastní výroby v běžném období, které byly vytvořeny produkcí minulého období. Došlo tedy ke spotřebě či prodeji části počáteční zásoby. Položka „Aktivace“ naopak navyšuje provozní výnosy a zahrnuje aktivaci vnitropodnikových služeb – přepravné.

Problematika výnosů se v účetním systému IFRS řeší pomocí IAS 18. Na základě analýzy bylo zjištěno, že položka „Tržby za vlastní výrobky a služby“ splňuje definici výnosů v souladu s uvedeným standardem a může být převedena v původní výši do účetních výkazů podle IFRS. Položky „Změna stavu zásob“ a „Aktivace“ nejsou dle standardu uznávané na výnosové straně, a to z důvodu nesplnění výnosových kritérií – nebyly převedeny rizika ani odměny z vlastnictví na kupujícího a taktéž přetrvává stupeň manažerské angažovanosti spojené s vlastnictvím. V projektové části tedy dojde k jejich přetransformování na stranu nákladovou.

### 5.2.2 Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba, složená ze spotřebovaného materiálu a energie a služeb, se podílí 68 % na celkových podnikových nákladech a tím se stala jejich největší částí.

Spotřebovaný materiál a energie ve výši 95 401 tis. Kč představují hodnotu nakoupeného a již spotřebovaného materiálu, energie a neskladovatelných dodávek. Tato položka také zahrnuje hodnotu dlouhodobého drobného hmotného majetku.

Služby jsou hodnotou nakoupených externích služeb, kterými jsou například nájemné za leasing, opravy a udržování, cestovné, přepravné a jejich celková výše v analyzovaném podniku činí 224 319 tis. Kč. Položka služby také obsahuje hodnotu dlouhodobého drobného nehmotného majetku.

V rámci převodu účetních výkazů dojde ke změně této nákladové položky. Změna se bude týkat hlavně splátek finančního leasingu a taktéž zde budou zahrnuty určité reklasifikační úpravy ostatních položek.

### 5.2.3 Osobní náklady

Druhá, největší část nákladů s podílem 19 % na celkových nákladech jsou osobní náklady, jejichž nejdůležitější složkou jsou náklady mzdové, které zahrnují hrubé mzdy ze závislé činnosti zaměstnanců a společníků podniku. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění jsou náklady, které zaměstnavatel musí platit za své zaměstnance. V podniku se počítají z hrubých mezd pomocí sazeb sociálního (25 %) a zdravotního (9 %) pojištění. Sociální náklady se detailněji rozdělují na zákonné a ostatní. Zákonné sociální náklady zahrnují náklady, které byly vynaloženy pro dobré pracovní a sociální podmínky a péči o zdraví zaměstnanců, například povinná lékařská prohlídka. Ostatní sociální náklady vnikají nad rámec stanovený zákonem a spadá zde například výdej stravenek, dávky v nemoci. Tato položka bude dle IFRS uznána v plné výši, jelikož všechny náklady představují zvýšení závazku společnosti.

### 5.2.4 Daně a poplatky

Položka „Daně a poplatky“ ve výši 2 183 tis. Kč představuje zanedbatelnou hodnotu celkových nákladů. Jsou zde zahrnuty daně a poplatky, které mají povahu provozních nákladů, tj. daň z nemovitostí, dědická, silniční, darovací a daň z převodu nemovitostí, pojištění podnikatele, místní poplatky. Dle IFRS, tato položka bude uznána v plné výši.

### **5.2.5 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku**

Opotřebení dlouhodobého majetku je vyjádřeno ve výkazu zisku a ztráty pomocí účetních odpisů. V rámci analyzované společnosti zastávají 1 % celkových nákladů.

Údaje o zvoleném způsobu odepisování, roční sazba odpisů a částka odpisů za zdaňovací období jsou uvedeny na jednotlivých kartách majetku či souboru majetku vedeného výpočetní technikou podniku.

Dle ČÚL se tato nákladová položka vztahuje pouze k tomu majetku, který je evidován v rozvaze. Při převodu účetních výkazů na IFRS bude tedy nutné vytvořit několik úprav odpisů, které se hlavně budou týkat odpisů z majetku financovaným leasingem, odpisů z majetku nově zahrnutým do rozvahy z podrozvahové evidence.

### **5.2.6 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu**

Analyzovaný podnik ve sledovaném období odprodal část dlouhodobého majetku v hodnotě 49 023 tis. Kč a část podnikového materiálu ve výši 22 419 tis. Kč. Tyto tržby z prodeje vytváří zhruba 15 % celkových výnosů a tím se staly jejich podstatnou částí.

Hodnota zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku ve sledovaném období činila 49 023 tis. Kč a vyjadřuje rozdíl mezi pořizovací cenou majetku a jeho oprávkami. Zůstatková cena prodaného materiálu byla vyčíslena ve výši 16 737 tis. Kč a odpovídá skladové ceně, za jakou byl materiál evidován.

Při transformaci účetních výkazů budou položky reklasifikovány do položky „Ostatní výnosy“ a to pouze v hodnotě rozdílu mezi náklady a výnosy souvisejícími s prodejem a vyřazením majetku a materiálu.

### **5.2.7 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období**

Položka změny stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období snižuje hodnotu nákladů, jelikož dosahuje záporného zůstatku. Jeho výše je ale minimální oproti celkovým nákladům, proto položka není moc významná.

Dle IFRS neexistuje žádná specifická kategorie změny stavu rezerv. Dopady pohybů na rezervách se zobrazují v nákladech podle tytu rezervy. Tato položka bude tedy při převodu účetních výkazů zrušena.

### 5.2.8 Ostatní provozní výnosy a náklady

Ostatní provozní výnosy byly v podniku evidovány ve výši 1 785 tis. Kč. Položka obsahuje zejména smluvní pokuty a úroky z prodlení či inventarizační rozdíly. Opakem předchozí položky jsou ostatní provozní náklady s celkovou hodnotou 5 240 tis. Kč, které vznikly na základě smluvních pokut a úroků z prodlení, pojistného vztahujícího se k provozní činnosti či inventarizačních rozdílů a provozních škod. V souvislosti s transformací účetních výkazů nebude provedena žádná korekční úprava.

### 5.2.9 Výnosové a nákladové úroky

Položky výnosových i nákladových úroků zastávají zhruba 1 % celkových výnosů neboli nákladů. Všechny úroky jsou vykázány ve věcné i časové souvislosti.

Výnosové a nákladové úroky splňují kritéria pro uznání dle IFRS. Jejich hodnota se ale při transformaci změní, a to z důvodu změn položek ostatních. Výnosové úroky se vykážou v jiné hodnotě z důsledku diskontování dlouhodobých pohledávek. Do nákladových úroků bude při transformaci začleněn úrok z finančního leasingu.

### 5.2.10 Ostatní finanční výnosy a náklady

Ostatní finanční výnosy a náklady dosahují v podniku XY s. r. o. velmi nízkých hodnot. Položky vznikly na základě finančních schodků či škod na finančním majetku. Obě dvě položky jsou v souladu s IFRS a budou převedeny ve stejné výši.

### 5.2.11 Daň z příjmů za běžnou činnost

V podniku je uplatňována daň z příjmů splatná i odložená dle Zákona o daních z příjmů.

Splatná daň byla vypočítána ze stanoveného základu daně pomocí aktuální daňové sazby, která v roce 2012 činila 19 %. Podniku vznikl daňový závazek ve výši 5 587 tis. Kč.

Odloženou daň musí vykazovat firmy, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. V analyzované společnosti vznikla odložená daňová pohledávka ve výši 2 893 tis. Kč. Hlavní příčiny tvorby odložené daně plynou z titulu rozdílné zůstatkové daňové a účetní ceny dlouhodobého majetku, tvorby účetních rezerv a opravných položek k zásobám a pohledávkám.

Splatná daň je účtována podle ČÚL. Použití výsledku zjištěného za použití IFRS není pro výpočet daňové povinnosti možné, proto v rámci této daně nebude provedena žádná úprava

a bude převedena nezměněná. Změna při transformaci účetních výkazů dle IFRS vznikne pouze v položce „Odložená daň“, a to v důsledku ostatních relevantních úprav.

### 5.3 Analýza přehledu o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává jeho uživatelům informaci o uspořádání položek vlastního kapitálu, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období. Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, může, ale nemusí, účetní závěrka obsahovat přehled o změnách vlastního kapitálu. V analyzovaném podniku je přehled každoročně sestavován, viz tabulka níže.

Tab. 10. Přehled o změnách vlastního kapitálu v tis. Kč (vlastní zpracování)

označení	TEXT	Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	15 000	0	0	15 000
B.	Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku	0	0	0	0
C.	Součet A +/- B	15 000	XX	XX	XX
D.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0	0	0
*	<b>Součet A +/- B +/- D</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>XX</b>	<b>15000</b>
E.	Emisní ážio	0	0	0	0
F.	Rezervní fondy	1 500	0	0	1 500
G.	Ostatní fondy ze zisku	0	0	0	0
H.	Kapitálové fondy	0	0	0	0
I.	Rozdíly z přecenění nezahnuté do hospodářského výsledku	523	38	0	561
J.	Zisk minulých účetních období	250 407	0	0	250 407
K.	Ztráta minulých účetních období	0	0	0	0
L.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	XX	XX	XX	24 986
*	<b>Celkem</b>	<b>267430</b>	<b>38</b>	<b>0</b>	<b>292454</b>

První změna ve vlastním kapitálu nastala zvýšením oceňovacího rozdílu z přecenění majetku a závazků o 38 tis. Kč. Další, poslední navýšení vlastního kapitálu vzniklo díky pozitivnímu výsledku hospodaření za účetní období po zdanění ve výši 24 986 tis. Kč. Změny, které vzniknou při převodu českého účetního výkazu na účetní výkaz dle IFRS, jsou okomentovány již v předešlých kapitolách.

### 5.4 Analýza výkazu o peněžních tocích

Analýzu Cash-flow nelze v diplomové práci provést, a to z důvodu absence daného výkazu a jeho vstupních dat.

## 6 PROJEKT TRANSFORMACE ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY PODLE IFRS

Následující kapitola navazuje na předcházející analýzu a bude se zabývat jednotlivými rozdílnými účetními postupy mezi ČÚL a IFRS ve vybraném podniku XY s. r. o. Poté budou sestaveny převodové můstky rozvahy a výsledovky, na základě kterých vzniknou nové účetní výkazy dle IFRS.

### 6.1 Projekt transformace účetních výkazů

Transformační projekt se bude zaměřovat v následující části na převod jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

#### 6.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Na základě analýzy bylo zjištěno, že podnik v daném roce pořídil a v podrozvahové evidenci eviduje drobný dlouhodobý nehmotný majetek ve výši 236 tisíc Kč s dobou odpisování 2 roky.

Dle IAS 18 tento majetek splňuje definici nehmotného majetku, a proto do něj musí být převeden.

##### Změny v rozvaze

MD - Dlouhodobý nehmotný majetek v brutto hodnotě ve výši 236 tisíc Kč

D - Oprávky k DNM ve výši 118 tisíc Kč

##### Změny ve výkazu zisku a ztráty

MD - Odpisy DNM ve výši 118 tisíc Kč

D - Výkonová spotřeba ve výši 236 tisíc Kč

#### 6.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

První změna potřebná pro převod vznikla z důvodu existence drobného dlouhodobého hmotného majetku ve výši 4 692 tisíc Kč s dobou odepisování 2 roky. Tento majetek byl pořízen v analyzovaném roce a byl zařazen do podrozvahové evidence.

Dle IFRS tento majetek spadá do dlouhodobých aktiv, a proto musí dojít k jeho převodu.



Změny v rozvaze

MD - Dlouhodobý hmotný majetek v brutto hodnotě ve výši 4 692 tisíc Kč

D - Oprávky k DHM ve výši 2 346 tisíc Kč

Změny ve výkazu zisku a ztráty

MD - Odpisy DHM ve výši 2 346 tisíc Kč

D - Výkonová spotřeba ve výši 4 692 tisíc Kč

Při analýze staveb bylo zjištěno, že podnik od roku 2012 využívá jednu budovu s celkovými 60 m<sup>2</sup> pro tržní pronájem. Tato budova byla oceněna v roce 2012 v netto hodnotě 1 000 tisíc Kč. Cena za pronájem je 2 000 Kč/1 m<sup>2</sup> na měsíc, tedy 120 tisíc Kč. Podnik předpokládá pronajímání budovy i v následujících 2 letech. Majetek splňuje definici Investic do nemovitostí, proto je nutný jeho převod.

Dle IFRS se investice do nemovitostí můžou oceňovat dvěma způsoby. První možností je ocenit majetek reálnou hodnotou s výsledkovým dopadem a druhou možností je ocenění historickou cenou. Podnik XY s. r. o. má na výběr jakou metodu bude využívat. V rámci diplomové práce bude použit druhý způsob ocenění investic do nemovitostí. I přes tento výběr je podnik povinen výši reálné hodnoty zveřejnit, a to v příloze účetní závěrky.

Změny v rozvaze

D - Dlouhodobý hmotný majetek v netto hodnotě ve výši 1 000 tisíc Kč

MD - Investice do nemovitostí ve výši 1 000 tisíc Kč

Podnik XY s. r. o. využívá ke své podnikatelské činnosti finanční leasing, který se týká osobních a nákladních automobilů. K 31. 12. 2012 eviduje společnost v podrozvahové evidenci celkem 16 leasingových předmětů. Pro převod účetních výkazů na IFRS je nutné tento majetek spolu se závazky aktivovat do rozvahy, a to z důvodu převodu všech zásadních rizik a podstatných odměn, které vyplývají z vlastnictví leasingového aktiva.

Součástí každé leasingové smlouvy je leasingový kalendář, který obsahuje všechny potřebné informace týkající se finančního leasingu, například dobu trvání leasingu, výši akontace, jednotlivé leasingové splátky.

Jako metoda pro zjištění hodnoty leasingových předmětů byla použita současná hodnota minimální leasingových splátek vypočítána pomocí inkrementální úrokové míry. Tato

úroková míra byla zjištěna z přílohy účetní závěrky společnosti a je stanovena jako její nejpoužívanější úroková míra ve výši 2 %, za kterou jsou podniku XY s. r. o. poskytovány finanční prostředky od banky.

Při zařazení leasingového aktiva do majetku podniku musí být stanoveny také jeho účetní odpisy, které budou vypočítány ze současné hodnoty minimálních leasingových splátek. Doba životnosti osobních automobilů je stanovena na 5 let a nákladních automobilů na 10 či 20 let.

Následující tabulky zobrazují výpočty finančního leasingu potřebné pro získání hodnot, které budou hlavním podkladem pro převod účetních výkazů dle IFRS.

### 1. Leasingový předmět č. 1

Název: nákladní automobil TATRA T 815

Leasingové období: 1. 9. 2009 – 1. 5. 2013, 45 měsíců

Měsíční splátka: 67 tisíc Kč

Akontace: 800 tisíc Kč

Tab. 11. Leasing dle IFRS předmětu č. 1 v tis. Kč (vlastní zpracování)

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2009	-	1 068	1 068	<b>3 696</b>	-	1 068
31.12.2010	804	788	804	2 628	53	751
31.12.2011	804	773	804	1 877	38	766
<b>31.1.2012</b>	<b>804</b>	<b>758</b>	<b>804</b>	<b>1 110</b>	<b>22</b>	<b>782</b>
1.5.2013	335	309	335	328	7	328
<b>Celkem</b>	x	<b>3 696</b>	x	x	119	<b>3 696</b>

$$SH = 1\,068 + \frac{804}{(1+0,02)^1} + \frac{804}{(1+0,02)^2} + \frac{804}{(1+0,02)^3} + \frac{335}{(1+0,02)^4} = 3\,696 \text{ tisíc Kč} \quad (12)$$

### Odpisový plán

Vstupní cena: 3 696 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $3\,696 / 240 = 15,4005432$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $12 * 15,4005432 = 185$  tisíc Kč

Tab. 12. představuje úplný odpisový plán leasingového aktiva č. 1. Zbylý majetek, také pořízený formou finančního leasingu, je odepisován stejným způsobem. Z důvodu velké obsáhlosti diplomové práce budou uvedeny pouze odpisy za analyzovaný rok 2012.

Tab. 12. Odpisový plán v tis. Kč (vlastní zpracování)

Rok	Počet měsíců	Odpis	Oprávký	ZC
2009	3	46	46	3 650
2010	12	185	231	3 465
2011	12	185	416	3 280
<b>2012</b>	<b>12</b>	<b>185</b>	<b>601</b>	<b>3 096</b>
2013	12	185	785	2 911
2014	12	185	970	2 726
2015	12	185	1 155	2 541
2016	12	185	1 340	2 356
2017	12	185	1 525	2 171
2018	12	185	1 709	1 987
2019	12	185	1 894	1 802
2020	12	185	2 079	1 617
2021	12	185	2 264	1 432
2022	12	185	2 449	1 247
2023	12	185	2 633	1 063
2024	12	185	2 818	878
2025	12	185	3 003	693
2026	12	185	3 188	508
2027	12	185	3 373	323
2028	12	185	3 558	139
2029	9	139	<b>3 696</b>	0
Celkem	240	<b>3 696</b>	x	0

## 2. Leasingový předmět č. 2

Název: nákladní automobil AXOR

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 6. 2015, 38 měsíců

Měsíční splátka: 139 tisíc Kč

Akontace: 1 093 tisíc Kč

Tab. 13. Leasing dle IFRS předmětu č. 2 v tis. Kč (vlastní zpracování)

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	2 205	2 205	6 229	-	2 205
31.12.2013	1 668	1 635	1 668	4 024	80	1 588
31.12.2014	1 668	1 603	1 668	2 437	49	1 619
1.6.2015	834	786	834	818	16	818
Celkem	x	6 229	x	x	146	6 229

$$SH = 2\,205 + \frac{1\,668}{(1 + 0,02)^1} + \frac{1\,668}{(1 + 0,02)^2} + \frac{834}{(1 + 0,02)^3} = 6\,229 \text{ tisíc Kč} \quad (13)$$

**Odpisový plán**

Vstupní cena: 6 229 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $6\,229 / 240 = 25,95591863$  tisíc KčOdpis 2012:  $7 * 25,95591863 = 182$  tisíc Kč**3. Leasingový předmět č. 3**

Název: nákladní automobil ACTROS

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 6. 2015, 38 měsíců

Měsíční splátka: 120 tisíc Kč

Akontace: 1 268 tisíc Kč

Tab. 14. Leasing dle IFRS předmětu č. 3 v tis. Kč (vlastní zpracování)

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	2 228	2 228	5 702	-	2 228
31.12.2013	1 440	1 412	1 440	3 474	69	1 371
31.12.2014	1 440	1 384	1 440	2 104	42	1 398
1.6.2015	720	678	720	706	14	706
Celkem	x	5 702	x	x	126	5 702

$$SH = 2\,228 + \frac{1\,440}{(1 + 0,02)^1} + \frac{1\,440}{(1 + 0,02)^2} + \frac{720}{(1 + 0,02)^3} = 5\,702 \text{ tisíc Kč} \quad (14)$$

**Odpisový plán**

Vstupní cena: 5 702 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $5\,702 / 240 = 23,75966597$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $7 * 23,75966597 = 166$  tisíc Kč

#### 4. Leasingový předmět č. 4

Název: osobní automobil HYUNDAI

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 6. 2015, 38 měsíců

Měsíční splátka: 36 tisíc Kč

Tab. 15. Leasing dle IFRS předmětu č. 4 v tis. Kč (vlastní zpracování)

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	288	288	1 330	-	288
31.12.2013	432	424	432	1 042	21	411
31.12.2014	432	415	432	631	13	419
1.6.2015	216	204	216	212	4	212
Celkem	x	1 330	x	x	38	1 330

$$SH = 288 + \frac{432}{(1 + 0,02)^1} + \frac{432}{(1 + 0,02)^2} + \frac{216}{(1 + 0,02)^3} = 1\,330 \text{ tisíc Kč} \quad (15)$$

#### Odpisový plán

Vstupní cena: 1 330 tisíc Kč

Doba odepisování: 5 let

Měsíční odpis:  $1\,330 / 60 = 22,17159916$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $7 * 22,17159916 = 155$  tisíc Kč

#### 5. Leasingový předmět č. 5

Název: osobní automobil VW PASSAT

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 6. 2015, 38 měsíců

Měsíční splátka: 41 tisíc Kč

Tab. 16. Leasing dle IFRS předmětu č. 5 v tis. Kč (vlastní zpracování)

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	328	328	1 515	-	328
31.12.2013	492	482	492	1 187	24	468
31.12.2014	492	473	492	719	14	478
1.6.2015	246	232	246	241	5	241
Celkem	x	1 515	x	x	43	1 515

$$SH = 328 + \frac{492}{(1 + 0,02)^1} + \frac{492}{(1 + 0,02)^2} + \frac{246}{(1 + 0,02)^3} = 1\,515 \text{ tisíc Kč} \quad (16)$$

**Odpisový plán**

Vstupní cena: 1 515 tisíc Kč

Doba odepisování: 5 let

Měsíční odpis:  $1\,515 / 60 = 25,25098793$  tisíc KčOdpis 2012:  $7 * 25,25098793 = 177$  tisíc Kč**6. Leasingový předmět č. 6**

Název: osobní automobil MERCEDES BENZ

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 6. 2015, 38 měsíců

Měsíční splátka: 27 tisíc Kč

Tab. 17. Leasing dle IFRS předmětu č. 6 v tis. Kč (vlastní zpracování)

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	216	216	998	-	216
31.12.2013	324	318	324	782	16	308
31.12.2014	324	311	324	473	9	315
1.6.2015	162	153	162	159	3	159
Celkem	x	998	x	x	28	998

$$SH = 216 + \frac{324}{(1 + 0,02)^1} + \frac{324}{(1 + 0,02)^2} + \frac{162}{(1 + 0,02)^3} = 998 \text{ tisíc Kč} \quad (17)$$

**Odpisový plán**

Vstupní cena: 998 tisíc Kč

Doba odepisování: 5 let

Měsíční odpis:  $998 / 60 = 16,62869937$  tisíc KčOdpis 2012:  $7 * 16,62869937 = 116$  tisíc Kč**7. Leasingový předmět č. 7 – 16**

Z důvodu velké obsáhlosti problematiky jsou zbylé leasingové předměty uvedeny v příloze diplomové práce.

**8. Shrnutí výsledků výpočtů finančního leasingu**

Na základě provedených výpočtů finančního leasingu lze nyní shrnout jednotlivé výsledky, viz Tab. 18.

Tab. 18. Výsledky finančního leasingu v tis. Kč (vlastní zpracování)

<b>Zařazení vozidel do DHM v celkové brutto hodnotě</b>	<b>51 534</b>
Oprávký k 1. 1. 2012	416
Celkové odpisy za rok 2012	2 039
Oprávký k 31. 12. 2012	2 455
<b>Zařazení vozidel do DHM v celkové netto hodnotě</b>	<b>49 079</b>
Úroky k 1. 1. 2012	90
Celkové úroky za rok 2012	22
Úroky k 31. 12. 2012	112
Zaplacené splátky z leasingu k 1. 1. 2012	2 706
Celkové zaplacené splátky z leasingu za rok 2012	13 846
Zaplacené splátky z leasingu k 31. 12. 2012	16 552

IFRS 1 vyžaduje rozdělení závazků z finančního leasingu v rozvaze na krátkodobé (splátané do 31. 12. 2013) a dlouhodobé (splátané po 31. 12. 2013), viz následující tabulka.

Tab. 19. Závazky z finančního leasingu v tis. Kč (vlastní zpracování)

<b>Závazky v současné hodnotě k 31.12.2012</b>	
krátkodobé	11 392
dlouhodobé	23 713
již zaplacené	16 429
Celkem (kontrola)	51 534

Změny při převodu účetních výkazů dle ČÚL na IFRS vyplývající z finančního leasingu jsou nejvýznamnější a nejvíce ovlivní účetní výkazy podniku.

Převod finančního leasingu ovlivní také položku „Nerozdělený zisk minulých let“, ve které jsou zohledněny úroky z leasingu, zaplacené leasingové splátky, odpisy a efekt odložené daně za předchozí roky.

#### Změny v rozvaze

MD - Dlouhodobý hmotný majetek v netto hodnotě ve výši 49 079 tisíc Kč

D - Krátkodobé závazky ve výši 11 392 tisíc Kč

D - Dlouhodobé závazky ve výši 23 713 tisíc Kč

D - Nerozdělený zisk minulých let ve výši 2 189 tisíc Kč

Změny ve výkazu zisku a ztráty

MD - Odpisy k DHM ve výši 2 039 tisíc Kč

MD - Finanční náklady – úroky ve výši 22 tisíc Kč

D - Výkonová spotřeba ve výši 13 846 tis. Kč

**6.1.3 Zásoby**

Na základě předcházející analýzy bylo zjištěno, že zásoby materiálu v podniku obsahují náhradní díly, které byly pořízené v daném roce v netto hodnotě ve výši 850 tisíc Kč s dobou použitelnosti 2 roky. Dle IAS 2 tyto díly nesplňují definici zásob a musí být převedeny do dlouhodobého hmotného majetku.

Změny v rozvaze

MD - Dlouhodobý hmotný majetek v brutto hodnotě ve výši 850 tisíc Kč

D - Oprávky z DHM ve výši 425 tisíc Kč

D - Materiál ve výši 850 tisíc Kč

Změny ve výkazu zisku a ztráty

MD - Odpisy z DHM ve výši 425 tisíc Kč

Další významnou změnou při převodu účetních výkazů je existence dlouhodobých smluv v podniku. Tato změna bude mít vliv na výsledek hospodaření z provozní činnosti, a to z důvodu, že ČÚL účtuje o výnosech z dlouhodobých smluv až v okamžiku dokončení zakázek. IFRS o výnosech účtují už v průběhu, během plnění dlouhodobých smluv. O nákladech je účtováno jak v ČÚL, tak v IFRS, v průběhu projektu a jsou účtovány proti účtu „Nedokončená výroba“.

Společnost XY s. r. o. eviduje smlouvu o dlouhodobé zakázce v celkové hodnotě 3 000 tisíc Kč. Celkové náklady na tuto zakázku činí 2 010 tisíc Kč, kdy na konci roku 2012 byly skutečně vynaložené náklady ve výši 980 tisíc Kč. Podnik si v souvislosti se zakázkou vyžádal od odběratele zálohu ve výši 1 030 tisíc Kč.

Pro převod a správné zaúčtování je použita metoda procenta dokončení zobrazená v tabulce níže.



Tab. 20. Zobrazení průběžných dat projektu v tis. Kč (vlastní zpracování)

<b>Náklady celkem</b>	2 010
<b>Náklady vynaložené</b>	980
<b>Procento dokončení</b>	48,76%
<b>Výnosy celkem</b>	3 000
<b>Výnosy k 31. 12. 2012</b>	1 463

Změny v rozvaze

D - Nedokončená výroba a polotovary ve výši 980 tisíc Kč

MD – Krátkodobé pohledávky z obch. vztahů ve výši 433 tisíc Kč ( $1\,463 - 1\,030 = 433$ )

MD – Krátkodobé přijaté zálohy ve výši 1 030 tisíc Kč

Změny ve výkazu zisku a ztráty

D - Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 1 463 tisíc Kč

MD - Ostatní náklady ve výši 980 tisíc Kč

**6.1.4 Dlouhodobé pohledávky**

Dle pravidel IFRS je potřeba, aby byly pohledávky zobrazeny v účetních výkazech v jejich reálné hodnotě. Proto je nutné dlouhodobé pohledávky diskontovat, a to pomocí tržní úrokové míry, kterou si podnik zvolil ve výši 2 %. Zvolená úroková míra odráží náklady na cizí kapitál, tj. náklady, za které si podnik půjčuje kapitál banky. Podnik eviduje pohledávky se splatností nad 5 let ve výši 17 688 tis. Kč a pohledávky se splatností nad 3 roky ve výši 21 188 Kč. Diskontování dlouhodobých pohledávek je zobrazeno v následující tabulce:

Tab. 21. Data spojená s dlouhodobými pohledávkami v tis. Kč (vlastní zpracování)

ř.		Pohledávky se splatností nad 5 let	Pohledávky se splatností nad 3 roky	Celkem
1	Jmenovitá hodnota pohledávky	17 688	21 188	38 876
2	Diskontní sazba	2%	2%	2%
3	Současná hodnota pohledávky na začátku roku	16 021	19 966	35 987
4	Hodnota pohledávky na konci roku	16 341	20 365	36 706
5	Rozdíl vzniklý z diskontování pohledávky (ř. 1 - ř. 4)	1 347	823	<b>2 170</b>
6	Finanční výnos za rok (ř. 4 - ř. 3)	320	399	<b>719</b>
7	Finanční výnos za předcházející období (ř. 1 - ř. 3)	1 667	1 222	<b>2 889</b>

Současná hodnota na začátku roku pohledávky se splatností nad 5 let byla zjištěna na základě výpočtu níže. Pro pohledávku se splatností nad 3 roky byl použit stejný vzorec.

$$SH = \frac{17\,688}{(1 + 0,02)^5} = 16\,021 \text{ tisíc Kč} \quad (18)$$

Výpočet hodnoty na konci roku pohledávky se splatností nad 5 let je znázorněn níže.

$$H = 16\,021 * 1,052 = 16\,341 \text{ tisíc Kč} \quad (19)$$

Hodnota pohledávky se splatností nad 3 roky byla vypočítána stejným způsobem.

#### Změny v rozvaze

D - Dlouhodobé pohledávky ve výši 2 170 tisíc Kč

MD - Nerozdělený zisk minulých let ve výši 2 889 tisíc Kč

#### Změny ve výkazu zisku a ztráty

D - Finanční výnosy ve výši 719 tisíc Kč

### 6.1.5 Rezervy

Dle IAS 37 musí dojít ke zrušení zákonné rezervy na opravy dlouhodobého majetku, protože k datu závěrky neexistuje současný závazek vzniklý na základě minulé události účetní jednotky. Informace o dané rezervě jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tab. 22. Data spojená se zákonnou rezervou v tis. Kč (vlastní zpracování)

Druh rezervy	Minulé období	Běžné období		
	Zůstatek k 31. 12. 2011	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2012
<b>Zákonné rezervy</b>	4 215	148	-2 319	2 044

#### Změny v rozvaze

MD - Rezervy podle zvláštních právních předpisů ve výši 2 044 tisíc Kč

D - Nerozdělený zisk minulých let ve výši 4 215 tisíc Kč

#### Změny ve výkazu zisku a ztráty

MD - Ostatní náklady ve výši 2 171 tisíc Kč (2 319 – 148 = 2 171)

Další změna nastane v rezervě na daň z příjmu, která se musí reklasifikovat na závazek podniku spolu s náklady související s vykázáním rezervy.

Změny v rozvaze

MD - Rezerva na daň z příjmů ve výši 541 tisíc Kč

D - Krátkodobý závazek ke splatné dani ve výši 541 tisíc Kč

Změny ve výkazu zisku a ztráty

D - Ostatní náklady ve výši 541 tisíc Kč

MD - Daně ze zisku ve výši 541 tisíc Kč

### 6.1.6 Výkony

Dle ČÚL položka „Výkony“ zahrnuje také „Změnu stavu zásob vlastní činnosti“ a „Aktivaci“. Dle IFRS se nejedná o výnosy, jelikož tyto položky nesplňují jejich definici. Proto musí být převedeny na nákladovou stranu výkazu zisku a ztráty.

Změny ve výkazu zisku a ztráty

MD - Změna stavu zásob vlastní činnosti ve výši – 5 400 tisíc Kč

MD - Aktivace ve výši 4 334 tisíc Kč

D - Výkonová spotřeba ve výši 1 066 tisíc Kč

### 6.1.7 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

IFRS nevykazuje zvlášť prodejní a zůstatkovou cenu prodaného majetku a materiálu, ale pouze vzniklý rozdíl mezi těmito cenami, který automaticky zaúčtuje do položky „Ostatní výnosy“. Na základě této skutečnosti musí dojít k několika následujícím změnám.

Změny ve výkazu zisku a ztráty

MD - Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu ve výši 71 442 tisíc Kč

D - Zůstatková cena prodaného dlouh. majetku a materiálu ve výši 40 765 tisíc Kč

D - Ostatní výnosy ve výši 30 677 tisíc Kč

### 6.1.8 Odložená daň

Převod účetních výkazů má velký vliv na výši odložené daně, která se právě v poslední řadě musí na základě jednotlivých změn transformace přepočítat. Podle IFRS je pro propočet odložené daně použita sazba, která platí k datu účetní závěrky. K 31. 12. 2012 byla platná daň ve výši 19 %.

Při převodu českých účetních výkazů na výkazy dle IFRS došlo v rozvaze k několika zásadním změnám, které vyústily ke změně v odložené dani. Podrobnější informace o dopadech vzniklých v souvislosti s provedenými změnami jsou zobrazeny v Tab. 23.

Vznik daňového závazku u aktiv podniku vzniká v případě převýšení účetní hodnoty nad daňovou. Daňový závazek u pasiv vzniká v okamžiku převýšení daňové hodnoty nad účetní. V opačném případě se vždy jedná o daňovou pohledávku.

Tab. 23. Dopočet odložené daně dle IFRS v tis. Kč (vlastní zpracování)

Úpravy	Daňová hodnota ČÚL	Účetní hodnota IFRS	Rozdíl	Odložená daňová pohledávka	Odložený daňový závazek
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	345 842	346 275	433	x	82
<b>Zásoby</b>	11 671	9 841	-1 830	348	x
<b>Dlouhodobý majetek</b>	97 890	149 858	51 968	x	9 874
<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	38 876	33 770	-5 106	970	x
<b>Rezervy</b>	2 918	333	2 585	x	491
<b>Celkem</b>	497 197	540 077	48 050	1 318	10 447
<b>Odložený daňový závazek</b>				<b>9 129</b>	

Změny vyvolané přechodem na IFRS zapříčinily vyčíslení nového daňového závazku ve výši 9 129 tisíc Kč, a to hlavně z důvodu zařazení leasingového majetku do aktiv rozvahy. Dle České účetní legislativy vznikla podniku v analyzovaném roce 2012 daňová pohledávka ve výši 2 893 tisíc Kč. Na základě výše uvedené tabulky musí být tedy v podniku doúčtována hodnota ve výši 9 129 tisíc Kč, a to jako odložený daňový závazek.

#### Změny v rozvaze

D – Odložený daňový závazek ve výši 9 129 Kč

#### Změny ve výkazu zisku a ztráty

MD – Daně ze zisku ve výši 9 129 tisíc Kč

## 6.2 Převodové můstky

Existují dvě možnosti sestavení účetní závěrky dle IFRS.

První možností je využít účetní software či účetní modul v informačním systému podniku, pomocí kterého jde vést dvojí účetnictví.

Druhá možnost, možnost již byla zvolena pro diplomovou práci, spočívá ve využití převodového můstku vytvořeného přímo pro danou firmu. Účetní jednotka při ní vychází z účetních výkazů dle české legislativy, ve kterých ručně provede úpravy vyplývající z rozdílných požadavků ČÚL a IFRS.

V diplomové práci je předpokládáno, že firma již první převod na IFRS absolvovala v minulých letech.

### 6.2.1 Převodové můstky položek aktiv a pasiv

Převodové můstky jednotlivých položek aktiv jsou zobrazeny v tabulce níže.

Hodnota aktiv se rovná jejich hodnotě netto před úpravami dle rozvahy sestavené na základě ČÚL. V následující tabulce je zobrazeno pouze teoretické východisko IFRS pro správné přiřazení jednotlivých položek rozvahy dle ČÚL k položkám IFRS.

Tab. 24. Převodový můstek aktiv v tis. Kč (Paseková et al., 2012, s. 116)

ČÚL bez úprav			IFRS bez úprav
	AKTIVA CELKEM	Netto	
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	98 945	
<b>B. I.</b>	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	34	
3	Software	34	Nehmotná aktiva
<b>B. II.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	97 856	
1	Pozemky	5 594	Pozemky, budovy, zařízení
2	Stavby	30 919	Pozemky, budovy, zařízení
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	61 045	Pozemky, budovy, zařízení
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	250	Pozemky, budovy, zařízení
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	48	Pozemky, budovy, zařízení
<b>B. III.</b>	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	1 055	
1	Podíly - ovládaná osoba	1 055	Finanční investice
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	386 839	
<b>C. I.</b>	<b>Zásoby</b>	11 671	
1	Materiál	5 881	Zásoby
2	Nedokončená výroba a polotovary	5 790	Zásoby
<b>C. II.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	38 876	
1	Pohledávky z obchodních vztahů	6 876	Dlouhodobé pohledávky
7	Jiné pohledávky	32 000	Dlouhodobé pohledávky
<b>C. III.</b>	<b>Krátkodobé pohledávky</b>	330 621	
1	Pohledávky z obchodních vztahů	86 738	Obchodní a jiné pohledávky
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	228 544	Obchodní a jiné pohledávky
6	Stát - daňové pohledávky	8 440	Obchodní a jiné pohledávky
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	5 652	Obchodní a jiné pohledávky
9	Jiné pohledávky	1 247	Obchodní a jiné pohledávky
<b>C. IV.</b>	<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	5 671	
1	Peníze	2 014	Peníze
2	Účty v bankách	3 657	Peníze
<b>D. I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	15 221	
1	Náklady příštích období	12 185	Obchodní a jiné pohledávky
3	Příjmy příštích období	3 036	Obchodní a jiné pohledávky

Na základě převodového můstku aktiv lze vyvodit hlavní členění aktiv na krátkodobá (do jednoho roku a peníze) a dlouhodobá (nad jeden rok). Jaké položky jednotlivých aktiv bude výkaz obsahovat, si však každý podnik určí sám, a to tak, aby zajistil externím uživatelům co nejpřesnější informace pro jejich rozhodování.

V podniku XY s. r. o. budou krátkodobá aktiva výkazu o finanční situaci obsahovat peníze, obchodní a jiné pohledávky a zásoby. Dlouhodobá aktiva budou zahrnovat finanční investice, pozemky, budovy, zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva a dlouhodobé pohledávky.

Tabulka převodových můstků jednotlivých položek pasiv funguje na stejném principu jako aktiv, viz níže.

Tab. 25. Převodový můstek pasiv v tis. Kč (Paseková et al., 2012, s. 118)

ČÚL bez úprav			IFRS bez úprav
	PASIVA CELKEM	Netto	
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	292 454	
<b>A. I.</b>	<b>Základní kapitál</b>	15 000	
1	Základní kapitál	15 000	Základní kapitál
<b>A. II.</b>	<b>Kapitálové fondy</b>	561	
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	561	Nerozdělené zisky
<b>A. III.</b>	<b>Rezervní, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku</b>	1 500	
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	1 500	Nerozdělené zisky
<b>A. IV.</b>	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	250 407	
1	Nerozdělený zisk minulých let	250 407	Nerozdělené zisky
<b>A. V.</b>	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	24 986	
<b>B.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	205 163	
<b>B. I.</b>	<b>Rezervy</b>	2 918	
1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	2 044	Rezervy krátkodobé
3	Rezerva na daň z příjmů	541	Rezervy krátkodobé
4	Ostatní rezervy	333	Rezervy krátkodobé
<b>B. II.</b>	<b>Dlouhodobé závazky</b>	11 418	
3	Odložený daňový závazek	11 418	Odložený daňový závazek
<b>B. III.</b>	<b>Krátkodobé závazky</b>	116 882	
1	Závazky z obchodních vztahů	105 948	Obchodní a jiné závazky
5	Závazky k zaměstnancům	4 854	Obchodní a jiné závazky
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 846	Obchodní a jiné závazky
7	Stát - daňové závazky a dotace	285	Obchodní a jiné závazky
8	Krátkodobé přijaté zálohy	1 030	Obchodní a jiné závazky
10	Dohadné účty pasivní	2 881	Obchodní a jiné závazky
11	Jiné závazky	38	Obchodní a jiné závazky
<b>B. IV.</b>	<b>Bankovní úvěry a výpomoci</b>	73 945	
2	Krátkodobé bankovní úvěry	73 945	Krátkodobé půjčky
<b>C. V.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	3 388	
1	Výdaje příštích období	3 388	Obchodní a jiné závazky

Pasiva, ve výkazu o finanční situaci, jsou rozčleněna téměř stejně jako aktiva, tedy podle doby splatnosti na krátkodobé a dlouhodobé.

Do krátkodobých pasiv v podniku XY s. r. o. budou patřit krátkodobé závazky skládající se z krátkodobé půjčky, obchodních a jiných závazků, splatné daně, krátkodobé rezervy, krátkodobé části závazků ze zaměstnaneckých požitků a z finančního leasingu. Dlouhodobé pasiva se budou rozdělovat na dlouhodobé závazky a vlastní kapitál. Dlouhodobé závazky budou obsahovat dlouhodobé obchodní a jiné závazky, odložený daňový závazek a závazky vůči leasingu. Vlastní kapitál se bude skládat ze základního kapitálu a nerozdělených zisků.

### 6.2.2 Úpravy potřebné pro převod výkazu o finanční situaci

Následující tabulka se zaměřuje na jednotlivé konečné úpravy rozvahy, tedy úpravy majetku, závazků a vlastního kapitálu, které vycházejí z předcházejících částí diplomové práce.

Jako počáteční hodnota je brána hodnota dle českých účetních výkazů, která je následně snížena či zvýšena z důvodu provedeného převodu. Hodnota IFRS s úpravami je hodnota, která bude vykázána ve výkazu o finanční situaci.

Tab. 26. Transformační úpravy rozvahy v tis. Kč (vlastní zpracování)

Položka	IFRS bez úprav	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	Investice do nemovitostí	Finanční leasing	Náhradní díly	Dlouhodobá závazka	Dlouhodobé pohledávky	Rezerva na opravy DM	Rezerva na daň z příjmů	Odložená daň	IFRS s úpravami
<b>AKTIVA</b>												
<b>Krátkodobá aktiva</b>												
Obch. a jiné pohledávky	345 842						433					346 275
Zásoby	11 671					-850	-980					9 841
<b>Dlouhodobá aktiva</b>												
Pozemky, budovy, zařízení	97 856		2 346	-1 000	49 079	425						148 706
Investice do nemovitostí	0			1 000								1 000
Nehmotná aktiva	34	118										152
Dlouhodobé pohledávky	38 876							-5 106				33 770
<b>PASIVA</b>												
<b>Krátkodobé závazky</b>												
Obchodní a jiné závazky	120 270						-1 030					119 240
Splatná daň	0									541		541
Rezervy krátkodobé	2 918								-2 044	-541		333
Závazky z fin. leasingu	0				11 392							11 392
<b>Dlouhodobé závazky</b>												
Závazky z fin. leasingu	0				23 713							23 713
Odložený daňový závazek	11 418										9 129	20 547
<b>Vlastní kapitál</b>												
Nerozdělený zisk min. let	277 454				2 189			-6 714	4 215			277 144,0

### 6.2.3 Převodové můstky položek výnosů a nákladů

V následující tabulce je zobrazen převodový můstek jednotlivých položek výnosů a nákladů v analyzované společnosti. Na základě převodového můstku lze spatřit budoucí rozčlenění výnosů a nákladů ve výkazu o úplném výsledku společnosti XY s. r. o. Mezi výnosové položky budou spadat „Výnosy“, „Ostatní výnosy“ a „Finanční výnosy“. Do nákladů podniku se zahrnou položky jako „Výkonová spotřeba“, „Mzdy a zaměstnanecké



požitky“, „Ostatní náklady“, „ Odpisy hmotných a nehmotných aktiv“, „Ostatní náklady“, „Finanční náklady“ a „Daně ze zisku“.

Tab. 27. Převodový můstek výnosů a nákladů v tis. Kč (Paseková et al., 2012, s. 119)

ČÚL bez úprav		Netto	IFRS bez úprav
<b>II.</b>	<b>Výkony</b>	<b>417 554</b>	
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	418 620	Výnosy
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-5 400	Výkonová spotřeba
3	Aktivace	4 334	Výkonová spotřeba
<b>B.</b>	<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>319 720</b>	
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	95 401	Výkonová spotřeba
B. 2	Služby	224 319	Výkonová spotřeba
+	<b>Přidaná hodnota</b>	<b>97 834</b>	
<b>C.</b>	<b>Osobní náklady</b>	<b>89 972</b>	
C. 1	Mzdové náklady	66 886	Mzdy a zaměstnanecké požitky
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	22 439	Mzdy a zaměstnanecké požitky
C. 4	Sociální náklady	647	Mzdy a zaměstnanecké požitky
<b>D.</b>	<b>Daně a poplatky</b>	<b>2 183</b>	<b>Ostatní náklady</b>
<b>E.</b>	<b>Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku</b>	<b>4 647</b>	<b>Odpisy hmotných a nehmotných aktiv</b>
<b>III.</b>	<b>Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu</b>	<b>71 442</b>	
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	49 023	Ostatní výnosy
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	22 419	Ostatní výnosy
<b>F.</b>	<b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu</b>	<b>40 765</b>	
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	24 028	Ostatní výnosy
F. 2	Prodaný materiál	16 737	Ostatní výnosy
<b>G.</b>	<b>Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti</b>	<b>-576</b>	<b>Ostatní náklady</b>
<b>IV.</b>	<b>Ostatní provozní výnosy</b>	<b>1 785</b>	<b>Ostatní výnosy</b>
<b>H.</b>	<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>5 240</b>	<b>Ostatní náklady</b>
<b>*</b>	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>28 830</b>	
<b>X.</b>	<b>Výnosové úroky</b>	<b>4 074</b>	<b>Finanční výnosy</b>
<b>N.</b>	<b>Nákladové úroky</b>	<b>4 901</b>	<b>Finanční náklady</b>
<b>XI.</b>	<b>Ostatní finanční výnosy</b>	<b>77</b>	<b>Finanční výnosy</b>
<b>O.</b>	<b>Ostatní finanční náklady</b>	<b>400</b>	<b>Finanční náklady</b>
<b>*</b>	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>-1 150</b>	
<b>Q.</b>	<b>Daň z příjmů za běžnou činnost</b>	<b>2 694</b>	
Q. 1	- splatná	5 587	Daně ze zisku
Q. 2	- odložená	-2 893	Daně ze zisku
<b>**</b>	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>	<b>24 986</b>	
<b>***</b>	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b>	<b>24 986</b>	
<b>****</b>	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</b>	<b>27 680</b>	

#### 6.2.4 Úpravy potřebné pro převod výkazu o úplném výsledku za období

Úpravy jednotlivých položek výnosů a nákladů již byly provedeny v předcházející části diplomové práce. Nyní jsou však všechny shrnuty do samostatné tabulky pro lepší zorientování v nastalých změnách, viz níže.

Počáteční hodnota je čerpána z výkazu zisku a ztráty dle ČÚL a je v tabulce nazvána jako IFRS bez úprav. K této hodnotě se následně přičtou či odečtou změny v jednotlivých nákladech a výnosech a vznikne hodnota IFRS s úpravami. Tato finální hodnota je poté převedena do výkazu o úplném výsledku.

Tab. 28. Transformační úpravy výkazu zisku a ztráty v tis. Kč (vlastní zpracování)

Položka	IFRS bez úprav	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	Finanční leasing	Náhradní díly	Dlouhodobá zakázka	Dlouhodobé pohledávky	Rezerva na opravy DM	Rezerva na daň z příjmů	Odložená daň	IFRS s úpravami
Výnosy	418 620					1 463					420 083
Výkonová spotřeba	320 786	-236	-4 692	-13 846							302 012
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	4 647	118	2 346	2 039	425						9 575
Ostatní náklady	6 847					980		2 171	-541		9 457
Finanční výnosy	4 151						1 608				5 759
Finanční náklady	5 301			22							5 323
<b>Zisk před zdaněním</b>											
Daně ze zisku	2 694								541	9 129	12 364,0
<b>Zisk za období</b>											

### 6.3 Účetní výkazy dle IFRS

Následující kapitola se zabývá samotným sestavením účetní závěrky dle IFRS, do které bude spadat:

- výkaz o finanční situaci k 31. 12. 2012
- výkaz o úplném výsledku za období končící 31. 12. 2012
- výkaz o změnách vlastního kapitálu za období končící 31. 12. 2012
- výkaz o peněžních tocích za období končící 31. 12. 2012
- komentář k účetním výkazům.

Účetní výkazy lze vystavit díky reklasifikačním a transformačním úpravám, které byly vytvořeny v předcházejících kapitolách. Při porovnání výkazů podle IFRS a ČÚL, si nelze nevšimnout jejich stručnosti a jasnosti. Veškeré podrobnější informace jsou uvedeny právě až v příloze účetní závěrky.

### 6.3.1 Výkaz o finanční situaci

Na základě Tab. 29. lze srovnat rozvahu sestavenou dle ČÚL a IFRS. Původní hodnota celkových aktiv se navýšila z hodnoty 501 005 tisíc Kč na hodnotu 546 470 Kč, tedy téměř o 9 %. Hlavním důvodem růstu bylo zařazení leasingových předmětů do majetku podniku ve výši 49 079 tisíc Kč.

Tab. 29. Výkaz o finanční situaci (vlastní zpracování)

<b>Výkaz o finanční situaci společnosti XY s. r. o. k 31. 12. 2012</b>	
<b>AKTIVA</b>	
	<b>v tis. Kč</b>
<b>Krátkodobá aktiva</b>	<b>361 787</b>
Peníze	5 671
Obchodní a jiné pohledávky	346 275
Zásoby	9 841
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	<b>184 683</b>
Finanční investice	1 055
Pozemky, budovy, zařízení	148 706
Investice do nemovitostí	1 000
Nehmotná aktiva	152
Dlouhodobé pohledávky	33 770
<b>Aktiva celkem</b>	<b>546 470</b>
<b>ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL</b>	
<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>205 451</b>
Krátkodobé půjčky	73 945
Obchodní a jiné závazky	119 240
Splatná daň	541
Rezervy krátkodobé	333
Závazky z finančního leasingu	11 392
<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>44 260</b>
Odložený daňový závazek	20 547
Závazky z finančního leasingu	23 713
<b>Vlastní kapitál</b>	<b>296 759</b>
Základní kapitál	15 000
Nerozdělené zisky	281 759
<b>Závazky a vlastní kapitál celkem</b>	<b>546 470</b>

### 6.3.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Ve výkazu o úplném výsledku hospodaření dle IFRS lze spatřit nově vypočítaný výsledek hospodaření po zdanění ve výši 29 601 tisíc Kč. Výsledek hospodaření dle ČÚL byl v celkové hodnotě po zdanění 24 986 tisíc Kč. Po převodu účetních výkazů došlo tedy

k růstu o 4 615 tisíc Kč, tj. o 18 %. K největší změně došlo v položce „Výkonová spotřeba“, ze které byl vyloučen drobný dlouhodobý majetek a zaplacené splátky finančního leasingu za rok 2012. Velkou změnou prošla také položka „Daně ze zisku“, která se navýšila téměř o 450 %, a to z důvodu nově dopočítaného odloženého daňového závazku.

Tab. 30. Výkaz o úplném výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

<b>Výkaz o úplném výsledku hospodaření společnosti XY s. r. o. k 31. 12. 2012</b>	
	<b>v tis. Kč</b>
Výnosy	420 083
Ostatní výnosy	32 462
Výkonová spotřeba	-302 012
Mzdy a zaměstnanecké požitky	-89 972
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	-9 575
Ostatní náklady	-9 457
Finanční výnosy	5 759
Finanční náklady	-5 323
<b>Zisk před zdaněním</b>	<b>41 965</b>
Daně ze zisku	-12 364
<b>Zisk za období</b>	<b>29 601</b>

### 6.3.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Konečný stav k 31. 12. 2012 výkazu o změnách vlastního kapitálu dle IFRS je téměř srovnatelný s konečným stavem dle ČÚL. Rozdíl vznikl pouze z důvodu odlišné výše výsledků hospodaření obou účetních systémů.

Tab. 31. Výkaz o změnách vlastního kapitálu (vlastní zpracování)

<b>Výkaz o změnách vlastního kapitálu společnosti XY s. r. o. k 31. 12. 2012</b>					
<b>v tis. Kč</b>	Základní kapitál	Rezervní fond	Nerozdělené zisky	Fondy ze zisku	Vlastní kapitál celkem
<b>Stav k 1. 1. 2012</b>	<b>15 000</b>	<b>1 500</b>	<b>250 407</b>	<b>523</b>	<b>267 430</b>
Změny ve vlastním kapitálu	x	x	x	x	0
Zvýšení základního kapitálu	x	x	x	x	0
Dividendy	x	x	x	x	0
Úplný výsledek celkem za období	x	x	29 601	x	29 601
Přesun do nerozdělených zisků	x	x	x	x	0
<b>Stav k 31. 12. 2012</b>	<b>15 000</b>	<b>1 500</b>	<b>280 008</b>	<b>523</b>	<b>297 031</b>

### 6.3.4 Výkaz o peněžních tocích

Jak již bylo zmíněno v analytické části, výkaz o peněžních tocích nebyl pro sestavení diplomové práce společností XY s. r. o. poskytnut, a proto nebude v rámci IFRS vytvořen.

### 6.3.5 Komentář k účetním výkazům

Komentář k účetním výkazům nebude sestaven kvůli velké obsáhlosti diplomové práce.

## 6.4 Vliv transformace účetních výkazů na finanční analýzu

V dané kapitole bude zhodnocen vliv transformace účetních výkazů na výsledky finanční analýzy společnosti XY s. r. o. K tomu budou využity poměrové ukazatele finanční analýzy vypočítané podle účetní závěrky dle ČÚL i IFRS. Mezi vybrané ukazatelé spadají ukazatelé rentability, likvidity, zadluženosti a obratovosti. Při vyhodnocování výsledků jednotlivých ukazatelů je důležité mít na vědomí, že se společnost XY s. r. o. zabývá stavebnictvím, tudíž i finanční analýza tomu bude odpovídat.

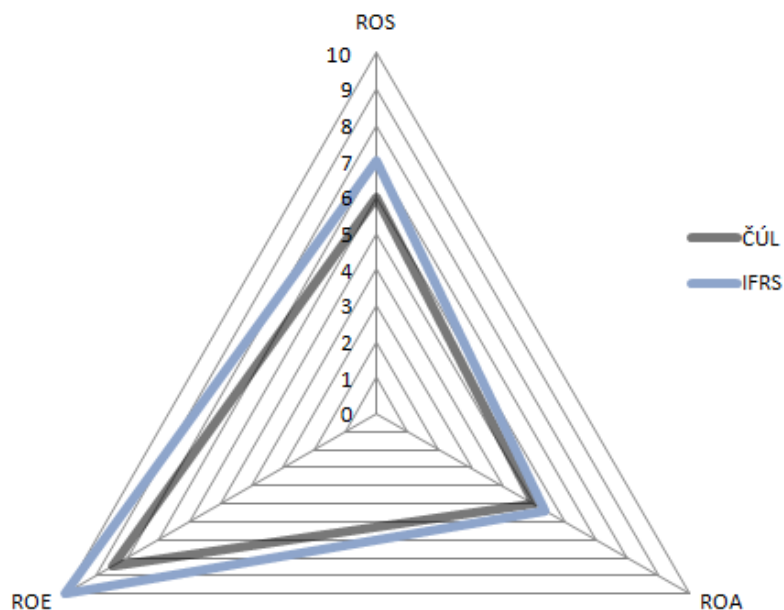
Výsledky vypočítaných ukazatelů a jejich srovnání je uvedeno v následující tabulce.

Tab. 32. Srovnání poměrových ukazatelů (vlastní zpracování)

	Ukazatel	ČÚL	IFRS	Změna
<b>Rentabilita</b>	Rentabilita tržeb	6,0%	7,0%	1,0%
	Rentabilita celkového kapitálu	5,0%	5,4%	0,4%
	Rentabilita vlastního kapitálu	8,5%	10,0%	1,5%
<b>Likvidita</b>	Běžná likvidita	2	1,8	-0,2
	Pohotová likvidita	1,8	1,7	-0,1
	Hotovostní likvidita	0,03	0,03	0
<b>Zadluženost</b>	Celková zadluženost	41,0%	45,7%	4,7%
	Míra zadluženosti	70,2%	84,1%	13,9%
<b>Obratovost</b>	Obratovost aktiv	0,84	0,77	-0,07
	Obratovost pohledávek	1,13	1,11	-0,02
	Obratovost závazků	2,2	2,04	-0,16

Na Obr. 5. lze spatřit změnu v **ukazatelích rentability**, která se dle hodnot účetních výkazů sestavených na základě IFRS navýšila. Důvodem zvýšení rentability je nárůst hospodářského výsledku po zdanění, ke kterému hlavně došlo vlivem snížení nákladů. Tuto změnu lze zhodnotit pozitivně.

Celkově si podnik stojí velmi dobře, jelikož jsou ukazatelé rentability v kladných hodnotách a podnik je schopný vytvářet výnosy na základě vložených prostředků.



Obr. 5. Spider graf ukazatelů rentability (vlastní zpracování)

**Ukazatelé likvidity** se po převodu účetních výkazů na IFRS téměř nezměnily.

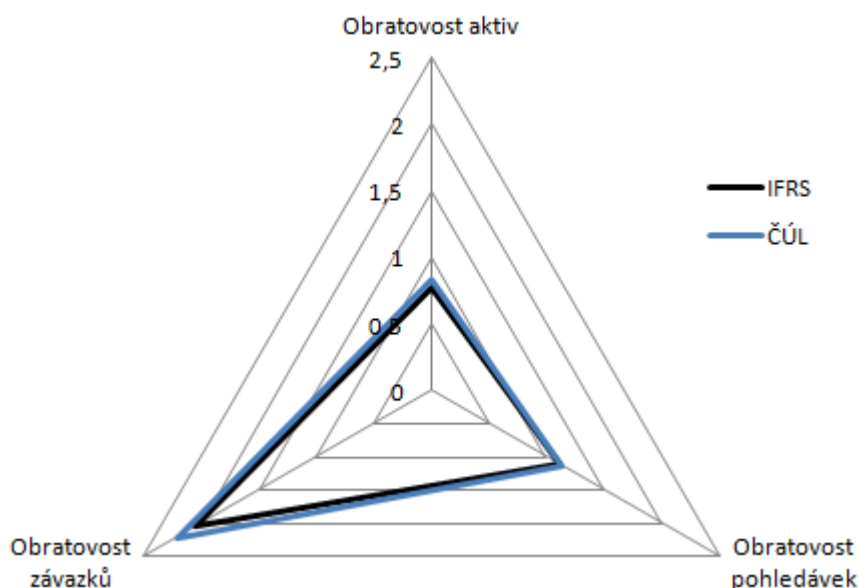
Celkově se hodnoty běžné a pohotové likvidity pohybují v doporučených hranicích. Okamžitá likvidita dosahuje hodnoty 0,03, což doporučeným hodnotám nevyhovuje (ty jsou v rozmezí od 0,2 – 0,5). Pro podnik to ale ohrožení neznamená, jelikož hodnoty odpovídají situaci ve stavebnictví.

Celková **zadluženost** se po transformaci účetních výkazů zvýšila o 4,7 % a míra zadluženosti o 13,9 %. Toto zvýšení je hlavně způsobeno zvýšením celkových závazků o závazky z finančního leasingu. Z celkového pohledu se zadluženost podniku XY s. r. o. zvýšila, ale pouze mírně a toto zvýšení nepředstavuje pro podnik ohrožení v případě, že bude svoje závazky nadále sledovat a včasně plnit.

Převod účetních výkazů na IFRS působil negativně na všechny ukazatele obratovosti aktiv, viz Obr. 6. Změna nebyla ani nijak zásadní. Obratovost aktiv poklesla o 0,07 z důvodu navýšení aktiv podniku, a to zejména o majetek pořízený formou finančního leasingu, při téměř stávajících tržbách. Ukazatel obratovosti pohledávek se snížil o 0,02 z důvodu navýšení pohledávek v podniku. Obratovost závazků poklesla o 0,16 z důvodu navýšení závazků, a to hlavně závazků z finančního leasingu.

Celkově se ukazatelé obratovosti dají hodnotit pozitivně. Sice nedosahují doporučených hodnot, ale to je dáno specifikami v odvětví stavebnictví. V případě snahy podniku o navýšení obratu aktiv si může společnost preventivně zanalyzovat jednotlivé složky

majetku a zjistit, zda jej používá při své podnikatelské činnosti nejefektivněji, jak může a případně navrhnout nápravná opatření pro zlepšení jeho využívání.



Obr. 6. Spider graf ukazatelů obratovosti (vlastní zpracování)

Transformaci účetní závěrky lze spíše považovat za proces, který z pohledu potenciálního investora zvýšil atraktivitu společnosti XY s. r. o.

## 6.5 Výnosy a náklady spojené s vykazováním podle IFRS

Závěrečná fáze diplomové práce je věnována přínosům a nákladům, které jsou spojené s vykazováním podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

### Přínosy IFRS

Využívání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví společností XY s. r. o. je spojeno s mnoho výhodami, mezi které lze zahrnout:

- usnadnění případného vstupu na kapitálové trhy,
- zvýšení globální konkurenceschopnosti podniku,
- zvýšení prestiže společnosti,
- srovnatelnost společnosti v rámci České republiky, ale také v rámci Evropské unie.
- větší informovanost investorů, bank, dodavatelů na mezinárodní úrovni,
- snazší získávání úvěrů od bank, které IFRS reporting považují již za samozřejmost,
- propojení IFRS výsledků s manažerským účetnictvím, které vede k zlepšení komunikace a zefektivnění rozhodovacího procesu,

- finanční zpráva dle IFRS vede k reálnějším výpočtům ukazatelů než závěrka dle ČÚL,
- reálnější vykazování hodnoty majetku a spravedlivější vykazování dlouhodobého majetku pořízeného na finanční leasing,
- zvýšení odborné kvalifikace zaměstnanců.

### **Náklady IFRS**

V souladu s využíváním Mezinárodních standardů účetního výkaznictví vznikají každý rok podniku tyto specifické náklady:

- Náklady na kvalifikaci 3 pracovníků externími společnostmi – dvoudenní školení, ubytování, strava, doprava
  - Minimální náklady – cca 40 000 Kč
- Náklady na poradenství – každoroční novely, ověřování účetní závěrky, zpracování účetní metodiky specifických transakcí, sestavení reportingů pro potřeby řízení
  - Minimální náklady – cca 50 000 Kč
- Materiálové náklady – literatura, předplatné, přístup na iasb.org
  - Minimální náklady – cca 5 000 Kč
- Zvýšení nákladů na audit účetní závěrky
  - Minimální náklady – cca 30 000 Kč

Celkové minimální náklady na užívání IFRS po dobu jednoho roku v podnikové praxi jsou vyčísleny na cca 125 000 Kč.

Částky nákladů byly konzultovány s managementem podniku XY s. r. o. s přihlédnutím na aktuální ceny jednotlivých poskytovaných služeb společností, které je nabízejí.

Celkové roční náklady na účetní systém IFRS vystupují jako jeho hlavní nevýhoda. Vedlejším, ne o moc menším, problémem je časová náročnost dvojího vykazování, a to z důvodu výpočtu daně z příjmu. Česká účetní legislativa nedovoluje pro výpočet daně používat výsledek hospodaření zjištěný dle IFRS. Na základě toho musí účetní jednotka vést speciální evidenci, díky které zjistí výši daně z příjmu v souladu s českou daňovou legislativou.



## ZÁVĚR

Cílem diplomové práce byla transformace českých účetních výkazů společnosti XY s. r. o. sestavených k 31. 12. 2012 na účetní výkazy sestavené v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Pro splnění stanoveného cíle bylo nutné provést celkovou analýzu české účetní závěrky společnosti a stanovit si hlavní rozdíly při převodu účetní závěrky na IFRS. Dalším krokem bylo vypracování samotného projektu transformace na základě informací z předchozí analýzy. Nejkomplikovanější převod nastal v případě finančního leasingu, který si vyžádal více propočtů jednotlivých položek. Druhou náročnější položkou na výpočet byla odložená daň, a to z důvodu velké návaznosti na ostatní položky účetních výkazů. Po jednotlivých úpravách bylo možné sestavit účetní výkazy v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, mezi které byl zahrnut výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Pro efektivní srovnání účetní závěrky dle ČÚL a IFRS, byla na závěr sestavena finanční analýza pro obě varianty, která zahrnuje poměrové ukazatele – rentabilitu, likviditu, zadluženost a obratovost. Na základě provedené analýzy byl projekt zhodnocen jako pozitivní. Hlavním přínosem je vyšší hospodářský výsledek, který se následně projevil ve vyšší rentabilitě a tím i ve zhodnocení kapitálu.

Využívání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a také vykazování na základě jejich principů přináší podniku mnohé výhody, ale i problémy, se kterými se podnik musí vypořádat.

Díky využívání IFRS se podniku dostává větší prestiže. Také vstup na pole mezinárodního obchodu je mnohem snazší. Další výhodou je napojení manažerského účetnictví přímo na IFRS výsledky, čímž podnik dosáhne zlepšené komunikace a zefektivnění rozhodovacího procesu. IFRS přináší řadu výhod pro tuzemské, ale i zahraniční, uživatele účetní závěrky, kteří získávají celistvý a nezkreslený pohled o společnosti.

V rámci diplomové práce jsem poznala ale i samotné nevýhody využívání IFRS. Sestavování výkazů na základě mezinárodních standardů je velice obtížná činnost, jelikož vyžaduje obsáhlé znalosti a také praktické zkušenosti. Tento problém se poté v podniku týká jak ekonomických pracovníků, tak i managementu, který je nucen rozhodovat o mnohých skutečnostech a musí znát dopady svých jednotlivých rozhodnutí.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DELOITTE, 2010. *IFRS do kapsy 2010* [online]. [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: [http://www.3kont.cz/files/ifrs\\_do\\_kapsy\\_2010.pdf](http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf)
- [3] DELOITTE, 2014. *SMART stavebnictví* [online]. [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Smart%20Construction/SmartConstruction\\_1306\\_CZ.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Smart%20Construction/SmartConstruction_1306_CZ.pdf)
- [4] DVORÁKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 3. vyd. Praha: Computer Press. 344 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [5] Český statistický úřad – ČSÚ, 2014. [online]. [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/>
- [6] EU, 2008. *České znění IFRS* [online]. [cit. 2014-03-15]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:CS:PDF>
- [7] EVROPSKÁ KOMISE, 2011. *Financial reporting obligations for limited liability companies – frequently asked questions* [online]. [cit. 2014-03-15]. Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/732&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>
- [8] FICBAUER, Jiří, 2012. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. vyd. Ostrava: Key Publishing. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [9] Finance.cz, 2013. *Propad ve stavební výrobě a souvislost s krizí* [online]. [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/392822-propad-ve-stavebni-vyrobe-a-souvislost-s-krizi/>
- [10] HINKE, Jana, 2013. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. Praha: Alfa nakladatelství. 100 s. ISBN 978-808-7197-646.
- [11] HUSSEY, Roger, 2010. *Fundamentals of international financial accounting and reporting*. Singapore: World Scientific. 392 s. ISBN 978-981-4280-235.
- [12] IASB, 2014. *IFRS* [online]. [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>

- [13] IASCF, 2009. *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. 1. vyd. London: IASB. ISBN 978-1-907026-17-1.
- [14] IFRS Foundation, 2012. *Conceptual Framework*. *ifrs.org* [online]. [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/framework.pdf>.
- [15] IFRS Foundation, 2013. *Module 2 – Concepts and Pervasive Principles*. *ifrs.org* [online]. [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: [http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20Modules/Module\\_2\\_Concepts\\_and\\_Pervasive\\_Principles\\_\\_version%202013.pdf](http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20Modules/Module_2_Concepts_and_Pervasive_Principles__version%202013.pdf).
- [16] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ, 2011. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- [17] KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2. vyd. Praha: Grada. 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
- [18] KOVANICOVÁ, Dana, 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [19] KOVANICOVÁ, Dana, 2005. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: BOVA POLYGON. 526 s. ISBN 80-727-3129-7.
- [20] KRUPOVÁ, Lenka, 2005. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX. 1050 s. ISBN 80-863-2444-3.
- [21] MACKENZIE, Bruce et al., 2013. *Interpretation and application of International financial reporting standards*. Hoboken: Wiley. 1057 s. ISBN 978-1-118-27727-0.
- [22] MLÁDEK, Robert, 2009. *Postupy účtování podle IFRS*. Praha: Leges. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [23] PASEKOVÁ, Marie et al., 2012. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR. 183 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- [24] PROCHÁZKA, David, 2013. *Regulace a mezinárodní harmonizace účetnictví*. In: *Regulace a mezinárodní harmonizace účetnictví*. [online]. [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: <https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/1FU486/Regulace.pdf>
- [25] PWC, 2012. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví* [online]. [cit. 2014-04-09]. 79 s. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

- [26] RŮČKOVÁ, Petra, 2011. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. vyd. Praha: Grada. 143 s. ISBN 978-80-247-3916-8.
- [27] SLÁDKOVÁ, Eva, 2013. *Základy IFRS*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická. 122 s. ISBN 978-80-87314-34-0.
- [28] Směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/EU, 2013. *Směrnice o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS* [online]. [cit. 2014-04-09]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/file/1598/http\\_\\_\\_new.eur-lex.europa\\_%C4%8Desky.pdf](http://www.kacr.cz/file/1598/http___new.eur-lex.europa_%C4%8Desky.pdf)
- [29] ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ, 2007. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. Praha: Institut Svazu účetních. 456 s. ISBN 978-808-6716-442.
- [30] SYNEK, Miloslav, Heřman KOPKÁNĚ a Markéta KUBÁLKOVÁ, 2009. *Manažerské výpočty a ekonomická analýza*. Praha: C. H. Beck. 301 s. ISBN 978-80-7400-154-3.
- [31] VALOVÁ, Ivana, 2008. *Účetní standardy v souvislostech*. In: *Účetní standardy v souvislostech* [online]. Brno: Masarykova univerzita. [cit. 2014-03-10]. ISBN 978-80-210-4630-6. Dostupné z: [http://is.muni.cz/th/76052/esf\\_m/Text\\_prace.doc](http://is.muni.cz/th/76052/esf_m/Text_prace.doc)

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚL	Česká účetní legislativa
D	Dál, pravá strana účtu
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
IAS	International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy
IASB	International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee – Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation – Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví
IFRS	International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
MD	Má dáti, levá strana účtu
ROA	Return on Assets – Rentabilita celkového kapitálu
ROE	Return on Equity – Rentabilita vlastního kapitálu
ROS	Return on Sales – Rentabilita tržeb
SAC	Standard Advisory Council – Poradní sbor
SIC	Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1. Hlavní nároky koncepčního rámce na účetní závěrku.....	15
Obr. 2. Jednotlivé kvadranty spider grafu.....	33
Obr. 3. Počet pracovníků v podnicích s 50-ti a více zaměstnanci v letech 2008 – 2012.....	37
Obr. 4. Vývoj bytové výstavby v letech 2008 – 2012 .....	37
Obr. 5. Spider graf ukazatelů rentability.....	78
Obr. 6. Spider graf ukazatelů obratovosti .....	79

**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1. Dlouhodobé aktiva v tis. Kč .....	38
Tab. 2. Složení položky „Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ v tis. Kč.....	40
Tab. 3. Krátkodobá aktiva v tis. Kč .....	42
Tab. 4. Pohledávky po lhůtě splatnosti do jednoho roku v tis. Kč .....	44
Tab. 5. Vlastní kapitál v tis. Kč .....	45
Tab. 6. Cizí zdroje v tis. Kč .....	47
Tab. 7. Tvorba a čerpání rezerv v tis. Kč.....	48
Tab. 8. Závazky po lhůtě splatnosti v tis. Kč.....	49
Tab. 9. Výkaz zisku a ztráty v tis. Kč .....	50
Tab. 10. Přehled o změnách vlastního kapitálu v tis. Kč.....	55
Tab. 11. Leasing dle IFRS předmětu č. 1 v tis. Kč.....	58
Tab. 12. Odpisový plán v tis. Kč .....	59
Tab. 13. Leasing dle IFRS předmětu č. 2 v tis. Kč.....	60
Tab. 14. Leasing dle IFRS předmětu č. 3 v tis. Kč.....	60
Tab. 15. Leasing dle IFRS předmětu č. 4 v tis. Kč.....	61
Tab. 16. Leasing dle IFRS předmětu č. 5 v tis. Kč.....	61
Tab. 17. Leasing dle IFRS předmětu č. 6 v tis. Kč.....	62
Tab. 18. Výsledky finančního leasingu v tis. Kč .....	63
Tab. 19. Závazky z finančního leasingu v tis. Kč.....	63
Tab. 20. Zobrazení průběžných dat projektu v tis. Kč.....	65
Tab. 21. Data spojená s dlouhodobými pohledávkami v tis. Kč .....	65
Tab. 22. Data spojená se zákonnou rezervou v tis. Kč .....	66
Tab. 23. Dopočet odložené daně dle IFRS v tis. Kč.....	68
Tab. 24. Převodový můstek aktiv v tis. Kč.....	70
Tab. 25. Převodový můstek pasiv v tis. Kč .....	71
Tab. 26. Transformační úpravy rozvahy v tis. Kč .....	72
Tab. 27. Převodový můstek výnosů a nákladů v tis. Kč.....	73
Tab. 28. Transformační úpravy výkazu zisku a ztráty v tis. Kč .....	74
Tab. 29. Výkaz o finanční situaci .....	75
Tab. 30. Výkaz o úplném výsledku hospodaření.....	76
Tab. 31. Výkaz o změnách vlastního kapitálu .....	76
Tab. 32. Srovnání poměrových ukazatelů .....	77

## SEZNAM PŘÍLOH

P I Finanční leasing č. 7 - 16



## PŘÍLOHA P I: FINANČNÍ LEASING Č. 7 – 16

- Leasingový předmět č. 7

Název: nákladní automobil LIEBHERR

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 6. 2015, 38 měsíců

Měsíční splátka: 29 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	232	232	1 072	-	232
31.12.2013	348	341	348	840	17	331
31.12.2014	348	334	348	508	10	338
1.6.2015	174	164	174	171	3	171
Celkem	x	1 072	x	x	30	1 072

### Odpisový plán

Vstupní cena: 1072 tisíc Kč

Doba odepisování: 10 let

Měsíční odpis:  $1072 / 120 = 8,930227439$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $7 * 8,930227439 = 63$  tisíc Kč

- Leasingový předmět č. 8

Název: nákladní automobil TATRA

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 10. 2016, 54 měsíců

Měsíční splátka: 118 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	2 451	2 451	7 625	-	2 451
31.12.2013	1 416	1 388	1 416	5 174	103	1 313
31.12.2014	1 416	1 361	1 416	3 861	77	1 339
31.12.2015	1 416	1 334	1 416	2 522	50	1 366
1.10.2016	1 180	1 090	1 180	1 157	23	1 157
Celkem	x	7 625	x	x	254	7 625

### Odpisový plán

Vstupní cena: 7 625 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $7 625 / 240 = 31,76965132$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $7 * 31,76965132 = 222$  tisíc Kč

- **Leasingový předmět č. 9**

Název: nákladní automobil MAN TGA

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 10. 2016, 54 měsíců

Měsíční splátka: 60 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	480	480	3 111	-	480
31.12.2013	720	706	720	2 631	53	667
31.12.2014	720	692	720	1 963	39	681
31.12.2015	720	678	720	1 283	26	694
1.10.2016	600	554	600	588	12	588
Celkem	x	3 111	x	x	129	3 111

### Odpisový plán

Vstupní cena: 3 111 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $3\,111 / 240 = 12,96126338$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $7 * 12,96126338 = 91$  tisíc Kč

- **Leasingový předmět č. 10**

Název: nákladní automobil CAT D6M

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 10. 2016, 54 měsíců

Měsíční splátka: 64 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	512	512	3 318	-	512
31.12.2013	768	753	768	2 806	56	712
31.12.2014	768	738	768	2 094	42	726
31.12.2015	768	724	768	1 368	27	741
1.10.2016	640	591	640	627	13	627
Celkem	x	3 318	x	x	138	3 318

### Odpisový plán

Vstupní cena: 3 318 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $3\,318 / 240 = 13,82534761$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $7 * 13,82534761 = 97$  tisíc Kč

- **Leasingový předmět č. 11**

Název: nákladní automobil VOLVO EC

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 10. 2016, 54 měsíců

Měsíční splátka: 50 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	400	400	2 592	-	400
31.12.2013	600	588	600	2 192	44	556
31.12.2014	600	577	600	1 636	33	567
31.12.2015	600	565	600	1 069	21	579
1.10.2016	500	462	500	490	10	490
Celkem	x	2 592	x	x	108	2 592

### Odpisový plán

Vstupní cena: 2 592 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $2 592 / 240 = 10,80105282$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $7 * 10,80105282 = 76$  tisíc Kč

- **Leasingový předmět č. 12**

Název: nákladní automobil JCB 3CX

Leasingové období: 1. 5. 2012 – 1. 10. 2016, 54 měsíců

Měsíční splátka: 51 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	408	408	2 644	-	408
31.12.2013	612	600	612	2 236	45	567
31.12.2014	612	588	612	1 669	33	579
31.12.2015	612	577	612	1 090	22	590
1.10.2016	510	471	510	500	10	500
Celkem	x	2 644	x	x	110	2 644

### Odpisový plán

Vstupní cena: 2 644 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $2 644 / 240 = 11,01707388$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $7 * 11,01707388 = 77$  tisíc Kč

- **Leasingový předmět č. 13**

Název: nákladní automobil PANA V

Leasingové období: 1. 6. 2012 – 1. 5. 2015, 36 měsíců

Měsíční splátka: 23 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	408	408	1 052	-	408
31.12.2013	276	271	276	644	13	263
31.12.2014	276	265	276	381	8	268
1.5.2015	115	108	115	113	2	113
Celkem	x	1 052	x	x	23	1 052

### Odpisový plán

Vstupní cena: 1 052 tisíc Kč

Doba odepisování: 5 let

Měsíční odpis:  $1\,052 / 60 = 17,53729812$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $6 * 17,53729812 = 105$  tisíc Kč

- **Leasingový předmět č. 14**

Název: nákladní automobil MB ACTROS

Leasingové období: 1. 6. 2012 – 1. 11. 2016, 54 měsíců

Měsíční splátka: 99 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	2 321	2 321	6 753	-	2 321
31.12.2013	1 188	1 165	1 188	4 432	89	1 099
31.12.2014	1 188	1 142	1 188	3 333	67	1 121
31.12.2015	1 188	1 119	1 188	2 211	44	1 144
1.11.2016	1 089	1 006	1 089	1 068	21	1 068
Celkem	x	6 753	x	x	221	6 753

### Odpisový plán

Vstupní cena: 6 753 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $6\,753 / 240 = 28,13800415$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $6 * 28,13800415 = 169$  tisíc Kč

- **Leasingový předmět č. 15**

Název: nákladní automobil MENZIMUCK

Leasingové období: 1. 6. 2012 – 1. 11. 2016, 54 měsíců

Měsíční splátka: 55 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	385	385	2 847	-	385
31.12.2013	660	647	660	2 462	49	611
31.12.2014	660	634	660	1 852	37	623
31.12.2015	660	622	660	1 229	25	635
1.11.2016	605	559	605	593	12	593
<b>Celkem</b>	x	<b>2 847</b>	x	x	123	<b>2 847</b>

### Odpisový plán

Vstupní cena: 2 847 tisíc Kč

Doba odepisování: 20 let

Měsíční odpis:  $2\,847 / 240 = 11,86370601$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $6 * 11,86370601 = 71$  tisíc Kč

- **Leasingový předmět č. 16**

Název: osobní automobil MERCEDES BENZ

Leasingové období: 1. 7. 2012 – 1. 4. 2017, 36 měsíců

Měsíční splátka: 30 tisíc Kč

Datum	Splátka	SH splátky	Platba	Závazek	Úrok	Snížení dluhu
rok 2012	-	180	180	1 049	-	180
31.12.2013	360	353	360	869	17	343
31.12.2014	360	346	360	526	11	349
1.6.2015	180	170	180	176	4	176
<b>Celkem</b>	x	<b>1 049</b>	x	x	31	<b>1 049</b>

### Odpisový plán

Vstupní cena: 1 049 tisíc Kč

Doba odepisování: 5 let

Měsíční odpis:  $1\,049 / 60 = 17,47633263$  tisíc Kč

Odpis 2012:  $5 * 17,47633263 = 87$  tisíc Kč