

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ

EVA HÝBLOVÁ

Eva Hýblová

Účetní výkaznictví malých a středních podniků



muni
PRESS

ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ

Eva Hýblová

Masarykova univerzita
Brno 2017

KATALOGIZACE V KNIZE – NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Hýblová, Eva

Účetní výkaznictví malých a středních podniků / Eva Hýblová. – 1. vydání. – Brno : Masarykova univerzita, 2017. – 151 stran

Anglické resumé

ISBN 978-80-210-8755-2

334.012.63/.64 * 657 * 657.375 * 657:340.137 * (437.3) * (4) * (048.8)

- malé a střední podniky – Česko

- účetnictví – Česko

- účetní výkazy – Česko

- harmonizace účetnictví – země Evropské unie

- monografie

657 - Účetnictví [4]

Citace

HÝBLOVÁ, Eva. *Účetní výkaznictví malých a středních podniků*. Brno: Masarykova univerzita, 2017. ISBN 978-80-210-8755-2.

Knihu recenzovali:

prof. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této elektronické publikace nesmí být reprodukována nebo šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu vykonavatele majetkových práv k dílu, kterého je možné kontaktovat na adrese: Nakladatelství Masarykovy univerzity Munipress, Rybkova 19, 602 00 Brno.

© 2017 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-8755-2

ISBN 978-80-210-8756-9 (online : pdf)

<https://doi.org/10.5817/CZ.MUNI.M210-8756-2017>

OBSAH

1 Úvod.....	7
2 Účetní výkaznictví MSP v odborné literatuře	9
3 Cíle publikace a metodologie výzkumu	12
3.1 Cíle publikace	12
3.2 Metodologie výzkumu	14
3.2.1 Obecná východiska	14
3.2.2 Model výzkumu.....	14
4 Harmonizace účetního výkaznictví.....	18
4.1 Účetnictví & účetní výkaznictví	18
4.2 Hlavní směry harmonizace účetního výkaznictví.....	20
4.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	21
4.2.1.1 Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky	22
4.3 Evropská harmonizace	30
5 Směrnice 2013/34/EU	33
5.1. Východiska vzniku směrnice.....	33
5.1.1 Konzultace vzniku směrnice.....	34
5.2 Obsah směrnice	41
5.2.1 Účetní závěrka	43
5.2.2 Oceňování položek účetní závěrky	45
5.2.3 Rozvaha a výsledovka	47
5.2.4 Variantní řešení ve směrnici	53
5.3 Účetní výkaznictví malých a středních podniků.....	57
5.4 Transpozice a implementace směrnice	59
6 Národní úprava účetnictví	62
6.1 Zákon o účetnictví.....	62
6.1.1 Malé a střední podniky.....	64
6.2 Vyhláška 500/2002 Sb.....	66
6.2.1 Účetní závěrka	67
6.2.1.1 Změny ve výkazech	73
6.2.1.2 Změny v účtovém rozvrhu	80

7	Naplnění cílů směrnice.....	82
7.1	Shoda směrnice 2013/34/EU a čtvrté směrnice.....	82
7.2	Variantní řešení ve směrnici.....	92
7.2.1	Modelová řešení možností volby.....	94
7.2.2	Zobecnění možností volby.....	108
7.2.3	Možnosti volby v české legislativě.....	109
8	Diskuse a závěr	114
8.1	Diskuse	114
8.2	Závěr.....	116
	Summary	118
	Literatura	119
	Příloha 1.....	125
	Příloha 2	131
	Příloha 3.....	134
	Příloha 4.....	136
	Příloha 5.....	139
	Příloha 6	142
	Příloha 7.....	143
	Seznam zkratk.....	144
	Rejstřík.....	149

[1] ÚVOD

Účetnictví zobrazuje všechny aktivity, které v podniku¹ probíhají a ovlivňují jeho finanční pozici a výkonnost.² Zároveň je spojuje do systému, který postihuje všechny významné souvislosti. Poskytuje informace jak pro management podniků, pro akcionáře, tak i pro externí uživatele, mezi které patří například investoři na kapitálovém trhu, obchodní partneři, banky, stát, věřitelé apod. Dobře vedené účetnictví, správně sestavená účetní závěrka a výroční zpráva poskytují informace o současnosti i výhledy do budoucna.

Při velkém množství uživatelů účetních informací je třeba, aby informace ve výkazech byly objektivní, srozumitelné a srovnatelné. Proto by měla být věcná, případně i formální podoba účetních výkazů určitým způsobem upravena. Na národní úrovni je účetnictví regulováno příslušnou státní či profesní institucí,³ prostřednictvím právní formy, účetních standardů či jejich kombinací.⁴

Při postupující globalizaci a propojování jednotlivých ekonomik není regulace na národní úrovni dostačující. Se vznikem nadnárodních společností, které mají pobočky v různých zemích, je obtížné sestavovat účetní výkazy podle národních předpisů několika zemí a pro uživatele je složité jim porozumět. Národní úpravy finančního výkaznictví a účetnictví, které jsou rozdílné vzhledem k odlišnosti ekonomických, politických, právních a společenských systémů, je třeba zharmonizovat tak, aby vypovídací schopnost účetních výkazů byla stejná.

Harmonizace je přibližování účetních pravidel a výkazů v té míře, aby byly účetní výkazy srozumitelné pro uživatele z různých zemí. Připouští dílčí odlišnosti národních předpisů používaných v různých zemích, pokud jsou vzájemně harmonizovány (mají stejnou vnitřní logickou strukturu) např. pomocí způsobů zveřejňování. Prohloubením harmonizace je standardizace, která je metodou sestavování účetních standardů, zajišťujících srovnatelnost účetních závěrek pomocí jednotných účetních pravidel, postupů a řešení uplatnitelných pro všechny stejné účetní případy. Je založena na principu, že stejné transakce budou posuzovány, účtovány a vykazovány shodně. Zajišťuje ve srovnání s harmonizací vyšší stupeň srovnatelnosti účetních závěrek.

- 1 V publikaci je používán pojem „podnik“, i když v souladu s úpravou zákonem č. 89/2012 Sb. občanského zákoníku byl tento pojem nahrazen označením „obchodní závod“. V souvislosti s tématem této knihy a s ohledem na zavedené zvyklosti a překlady cizojazyčných materiálů se pojem „podnik“ jeví jako vhodnější.
- 2 Finanční pozice je dána vztahem jednotlivých položek aktiv, závazků a vlastního kapitálu zveřejněných v rozvaze. Výkonnost je dána vztahem mezi výnosy a náklady zveřejněnými ve výledovce.
- 3 V České republice je touto institucí ministerstvo financí.
- 4 V České republice je účetnictví podnikatelů regulováno prostřednictvím zákona 563/1991 Sb., o účetnictví v aktuálním znění, vyhláškou 500/2002 Sb. v aktuálním znění a Českými účetními standardy.

Ve svých počátcích se harmonizace zaměřovala na velké podniky, které předkládaly účetní závěrku na trzích cenných papírů a které se podílely na zahraniční spolupráci. V ostatních typech podniků podléhalo účetnictví národní regulaci. Během let se začal zvyšovat význam malých a středních podniků (MSP), jež v současné době vytvářejí v EU 58 % přidané hodnoty (v České republice 54 %) a zajišťují 67 % všech pracovních míst (v České republice 69 %). Mikropodniků je v EU 92 % (v České republice 96 %), vytvářejí 22 % přidané hodnoty EU (v České republice 20 %) a zaměstnávají 29 % všech pracovníků (v České republice 32 %, viz Český statistický úřad, 2015). Malé a střední podniky se začínají ve stále větší míře podílet na zahraniční spolupráci, a tudíž se u nich objevuje potřeba srovnatelných informací, které by zveřejňovaly ve svých účetních výkazech. Účetní výkaznictví musí na tento trend reagovat.

Harmonizace účetních legislativ členských států EU vychází z účetních směrnic. Čtvrtá a sedmá směrnice, které s různými dílčími úpravami a doplněními platily cca 30 let, byly v roce 2013 nahrazeny směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU 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 (dále směrnice). Členským státům uložila povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu se směrnicí do 20. července 2015, případně se předpisy poprvé použijí na účetní závěrky za období začínající od 1. ledna 2016.

Aktuální směrnice si obecně klade za cíl zvýšit harmonizaci účetních závěrek, s hlavním důrazem na malé a střední podniky, u kterých klade důraz na snížení administrativní zátěže.

[2] ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ MSP V ODBORNÉ LITERATUŘE

Účetní předpisy jsou založeny na konceptu zveřejnění užitečných informací pro uživatele. Významné světové účetní systémy (IFRS a US GAAP) se orientují na účetní výkaznictví pro potřeby regulovaného kapitálového trhu (Procházka, 2015). US GAAP ve vyhlášce konceptů SFAC 1 uvádí, že „finanční reportování by mělo poskytovat informace, které jsou užitečné pro současné a potenciální investory, věřitele a jiné uživatele, kteří racionálně rozhodují o koupi majetkových podílů, poskytnutí cizích zdrojů a jiných podobných rozhodnutí“. IFRS uvádí v Koncepčním rámci, v odstavci 9, že „uživatelé finančních zpráv zahrnují jak současné, tak potenciální investory, zaměstnance, věřitele, dodavatele a ostatní obchodní věřitele, zákazníky, vlády a jejich agentury a veřejnost“, je ale pravda, že tyto systémy se starají pouze o investory (Mládek, 2005).

Až do 90. let minulého století se oblast mezinárodního podnikání⁵ týkala především velkých podniků (Zapletalová, 2015). K přeorientování na problematiku malého a středního podnikání výrazně přispěla politika světového integračního seskupení EU a zahájení fungování jednotného trhu od 1. 1. 1993. Malé a střední podniky v Evropě jsou podle Šebestové (2007) považovány za základ národní ekonomiky, především z důvodu jejich pružnosti, tvorby nových pracovních příležitostí, podpory a rozvoje konkurenčního prostředí a kvůli svému individuálnímu a jedinečnému charakteru. Významný podíl kvalitativních charakteristik na rozvoji MSP uvádějí také Bridge a kol. (2009) nebo Casson (2005), kteří zdůrazňují významnou zainteresovanost a vyšší zodpovědnost podnikatele za dosažené výsledky, i když zároveň uvádějí vyšší míru rizika a omezenost zdrojů (finančních, případně lidských).

Malé a střední podniky se při svém fungování potýkají s řadou bariér, které brzdí jejich rozvoj. Jako jednu z nich uvádí Evropská komise (2003) neexistující jednotné účetní standardy a současně odlišnost účetní legislativy jednotlivých členských zemí. To se stává problémem v situaci, kdy se rozšiřují zahraniční aktivity těchto podniků a informace poskytované účetními závěrkami, které jsou sestaveny podle národních předpisů, přestávají být dostačující. Je třeba zaměřit se na rozšířené potřeby uživatelů účetních závěrek, což je při rozsahu tohoto segmentu velmi obtížné. Při použití klasifikace podniků podle bilanční sumy, čistého obrátu a počtu zaměstnanců uvedených ve směrnici 2013/34/EU (Evropská komise, 2013), se následně objevuje široká škála uživatelů s různými informačními potřebami.

5 Pojem „mezinárodní podnikání“ vychází ze dvou termínů cizojazyčné odborné literatury, a to „international business“ a „international trade“. Pojem „international trade“ představuje výhradně obchodní aktivity, (export a import), které překračují hranice států. Širším pojetím je „international business“, jež zahrnuje jak mezinárodní obchodní aktivity, tak i mezinárodní výrobní aktivity (Zapletalová, 2015).

Samotná směrnice okruh uživatelů konkrétně nevymezuje, stejně tak jako přesně nevymezuje ani cíl účetních závěrek.⁶

Rozdíl mezi požadavky na účetní závěrky jednotek, jejichž cenné papíry jsou registrovány pro obchodování na veřejných trzích, a na závěrky MSP uvádí ve své zprávě IASB (2013). Konstatuje, že uživatelé účetních závěrek MSP mohou mít například větší zájem o krátkodobé peněžní toky, likviditu a o historické trendy výsledku a úrokového krytí než o informace, které jsou určeny k podpoře provádění předpovědí o dlouhodobých peněžních tocích účetní jednotky, jejich výsledků a hodnotě. Uživatelé účetních závěrek MSP však mohou navíc potřebovat informace, které nejsou běžně prezentovány v účetních závěrkách kotovaných účetních jednotek. Tyto typy podniků například jako alternativu k veřejným kapitálovým trhům často získávají kapitál od společníků, vedení nebo dodavatelů a společníci a vedení často dávají do zástavy osobní majetek, aby firma mohla získat bankovní financování. Totéž potvrzují například Nerudová a kol. (2009), Paseková a kol. (2013), Bebeșlea (2014), Maingot, Zeghal (2006), Perera, Chand (2015), Škobič (2016).

Průzkum provedený s cílem analyzovat a identifikovat potřeby, zátěže, preference a současné postupy uživatelů a zpracovatelů účetních závěrek MSP (Evropská komise, 2015) rozděluje uživatele do dvou podkategorií: interní uživatelé (vlastníci a investoři, vedení a zaměstnanci) a externí uživatelé (zákazníci a dodavatelé, banky a věřitelé, daňové úřady a vládní instituce). I když původním záměrem autorů bylo v návaznosti na výsledky výzkumu vypracovat účetní příručku pro malé a střední podniky (Accounting guide for SMEs), z výsledků výzkumu nebyla vyvozena žádná doporučení a bylo konstatováno, že zpráva obsahuje pouze nálezy.⁷

I další názory na podobu účetního výkaznictví v segmentu MSP jsou rozdílné. Hlubší analýzu u mikropodniků provádí Kovanicová (2008), která za nejdůležitější uživatele účetních informací považuje vlastníky (manažery), kteří firmu zároveň vlastní i řídí a pro něž nejsou účetní výkazy tím nejdůležitějším zdrojem informací. To potvrzují i závěry studií IFAC (2006 a 2008) nebo publikace Collins, Jarvins (2000) nebo Harvie (2003). Jejich závěry lze shrnout do konstatování, že u mikropodniků nejsou účetní výkazy nejvýznamnějším zdrojem informací pro vlastníky – manažery, kteří dávají přednost průběžným (týdenním, měsíčním) informacím, jež jsou pro řízení mnohem užitečnější než roční účetní závěrka. Ta je podle jejich názoru příliš komplexní, málo srozumitelná a po skončení období již nevýznamná, protože je zastaralá. Informace z účetní závěrky pak slouží hlavně jako podklad pro výpočet

6 Roční účetní závěrky mají různé cíle a nejenže poskytují informace pro investory na kapitálových trzích, ale podávají také přehled o dříve provedených transakcích a zlepšují správu a řízení podniků. Je třeba, aby právní předpisy Unie v oblasti účetnictví dosáhly odpovídající rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek a zájmem podniků vyhnout se zbytečným a zatěžujícím požadavkům na výkaznictví (Evropská komise, 2013).

7 Autoři konstatovali, že při shromažďování dotazníků došlo k problémům s návratností, což se projevilo i na vyhodnocení výsledků.

odměn, k porovnávání výsledků (zejména výnosů a nákladů) s předchozími obdobími a pro účely spojené s půjčkami a financováním. Důležité je sledování stavu peněžních prostředků a likvidita. Pro mikropodniky je významným cílem minimalizace daňových nákladů. Z toho důvodu dávají přednost takovému informačnímu systému, který je ve shodě s požadavky daňové legislativy, nikoli který slouží primárně jako nástroj komunikace. Tyto výsledky vedou Kovanicovou k závěru, že nejvhodnějším řešením pro mikropodniky se jeví vypracování národního projektu finančního účetnictví na akruální bázi, ale s co nejjednodušší účtovou osnovou, jednoduchými, srozumitelnými pravidly a účetními metodami a výkazy. V případě, že podnik bude růst, měl by existovat snadný přechod na vyšší stupeň účetního výkaznictví.

Možnosti, zda je vhodné používat shodná účetní pravidla pro všechny typy účetních jednotek, malé i velké subjekty, ověřovali Maingot, Zeghal, (2006). Degos (2014) uvádí, že malé a střední podniky jsou pro ekonomické prostředí EU velmi důležité a finanční informace jsou zásadní, a proto se domnívá, že by účetnictví malých a středních podniků mělo podléhat evropskému nařízení, a nikoli vnitrostátnímu. Potřebu všeobecně srozumitelného účetního výkaznictví přizpůsobeného mezinárodním požadavkům uvádí Jerman (2017) a Bonaci a kol. (2012). Negativně se k účetním směrnicím vyjadřují Pascu a Vasiliu (2011) s odůvodněním, že směrnice nezajišťují harmonizaci účetních závěrek dostatečně. Deac (2014) uvádí, že možnosti volby pro členské státy snižují srovnatelnost účetních závěrek. Naopak Stoilkovič (2016) předpokládá, že směrnice přispěje ke zlepšení kvality účetního výkaznictví, snížení nákladů pro MSP a vytvoří předpoklady pro další konvergenci.

Další z možností je sestavení účetních závěrek MSP v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (International Financial Reporting Standard for Small and Medium – Sized Entities, IFRS for SMEs, podrobnější popis standardu v oddílu 4.2.1.1). Výhodou standardu je skutečnost, že obsahuje definice základních prvků účetní závěrky, klade důraz na shodné vykazování účetních informací a jeho použitím by odpadly problémy, související s rozdílností národních legislativ. Standard by mohl vyřešit otázku harmonizace (Rossi, Hanni, 2016), kolem jeho případného použití se objevuje řada otázek. V rámci konzultací Evropské komise o nové podobě účetní směrnice byla diskutována možnost využití IFRS pro MSP pro sestavování účetních závěrek malých a středních podniků, přičemž bylo explicitní použití standardu pro sestavení účetních závěrek v EU zamítnuto (viz odd. 5.1).

Jednoznačně nebyl standard přijímán ani při konzultacích v průběhu jeho vzniku, kdy už ve zprávě k draftu IFRS (Di Pietro et al., 2007) zazněly připomínky k přílišné složitosti standardu, ke zvýšení nákladů spojených se zavedením standardu, nevhodnosti standardu pro mikrosubjekty, negativnímu dopadu na zdanění. Jako pozitiva přijetí standardu se uvádí zvýšení kvality poskytovaných informací, vytvoření harmonizovaného globálního reportingu, zlepšení přístupu k financování. Náročnost standardu a nízkou připravenost na jeho případné zavedení potvrzuje Merve et al. (2016).

[3] CÍLE PUBLIKACE A METODOLOGIE VÝZKUMU

[3.1] Cíle publikace

Cílem publikace je zmapovat aktuální úpravu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky na mezinárodní i národní úrovni s důrazem na informační funkci účetního výkaznictví. Po analýze mezinárodní i národní legislativní úpravy účetního výkaznictví bude následovat vyhodnocení, zda jsou informace zveřejňované v účetních závěrkách srovnatelné a zda možnosti volby způsobů uznávání a oceňování položek účetních závěrek nepřispívají ke zkreslení vykazovaných údajů. Publikace vychází z předpokladu, že se zvyšuje zahraniční spolupráce malých a středních podniků a informace z účetních výkazů musí být mezinárodně srovnatelné. Zároveň vychází ze skutečnosti, že národní legislativy upravující účetnictví členských států Evropské unie musí být v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků.

Publikace je převážně teoreticky zaměřená, používá metody teoretického výzkumu a výsledky prezentuje na modelových příkladech. Vychází z analýzy směrnice, zaměřuje se na vyhodnocení cílů směrnice, úroveň harmonizace účetního výkaznictví s důrazem na malé a střední podniky, na možnosti volby vybraných položek účetní závěrky a jejich důsledky, implementaci směrnice do národní úpravy účetnictví a identifikaci problémů, které v souvislosti s aplikací směrnice mohou nastat.

Publikace je rozčleněná do osmi kapitol. První kapitola je úvodem, který charakterizuje výchozí situaci vzniku publikace. Druhá kapitola uvádí přehled literatury, která se tímto tématem doposud zabývala. Třetí vymezuje cíle a postup výzkumu.

Čtvrtá kapitola popisuje současný stav harmonizace účetního výkaznictví. Z důvodu orientace na malé a střední podniky je zaměřena především na evropskou účetní legislativu. Nepopisuje detailně Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) a Všeobecně uznávané účetní zásady (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP), pouze zmiňuje jejich existenci a postavení v celosvětové harmonizaci. Ve stručnosti shrnuje Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities), jeho současnou úlohu a vztah k evropské účetní legislativě.

Pátá kapitola se podrobněji věnuje směrnici 2013/34/EU, předmětem zájmu je pouze ta část, která se věnuje individuálním účetním závěrkám, problém konsolidovaných účetních závěrek není řešený. Popisuje proces vzniku směrnice, charakterizuje

její součástí, zaměřuje se na cíl účetního výkaznictví, strukturu účetní závěrky, oceňování položek závěrky a doplňující údaje. Z pohledu malých a středních podniků se zaměřuje na klasifikaci účetních jednotek na malé, střední a velké. S tím souvisí výjimky a zjednodušení účetního výkaznictví, které by měly přispět ke snížení administrativní zátěže pro tyto typy podniků. Zmiňuje možnost volby různých typů řešení při uznávání a oceňování položek účetní závěrky, které jsou na modelových případech rozpracovány v sedmé kapitole.

Šestá kapitola se zabývá národní úpravou účetnictví a účetního výkaznictví, platnou od 1. 1. 2016. Nepopisuje postupy účtování, zaměřuje se na vykazování, aktuální změny v obsahu a struktuře účetních výkazů a především na vztah mezi národní legislativou a ustanoveními směrnice. Nezabývá se ani návazností na daňovou legislativu. V souladu s aktuálním trendem se zaměřuje na malé a střední podniky.

Sedmá kapitola se zabývá posunem ve vývoji obsahu směrnice a provádí komparaci původních směrnic (čtvrté a sedmé) se současnou úpravou směrnice 2013/34/EU. Na modelových příkladech prezentuje důsledky možností volby u vybraných položek účetní závěrky a různé varianty, které mohou při implementaci do národních legislativ nastat a které snižují srovnatelnost a vypovídací schopnosti účetních závěrek pro uživatele. Možnosti volby prezentuje na rozdílech, jež vznikají různým přístupem k uznávání aktiv (nebo nákladů) a rozdílnými metodami oceňování v oblasti dlouhodobého majetku. Zmiňuje i různé možnosti uznávání leasingů u nájemce. I když se směrnice touto oblastí přímo nezabývá, na úrovni národních legislativ dochází k rozdílu, kdy některé státy používají postupy v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Na úrovni účetních výkazů popisuje tato kapitola možnosti volby použité v české účetní legislativě.

V závěru publikace dochází ke zhodnocení teoretických východisek současného stavu harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků, jeho vývojových trendů, současného stavu a vlivu na národní legislativu. Jsou zde identifikovaná i slabá místa a nedostatky současného stavu.

Přestože se hlavní směry výzkumu, publikace a diskuse v oblasti harmonizace účetního výkaznictví ubírají směrem hodnocení vývoje a dopadů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), Všeobecně uznávaných účetních zásad (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP), jejich implementace, ekonomických dopadů nebo konvergence obou systémů, je harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků významným tématem.

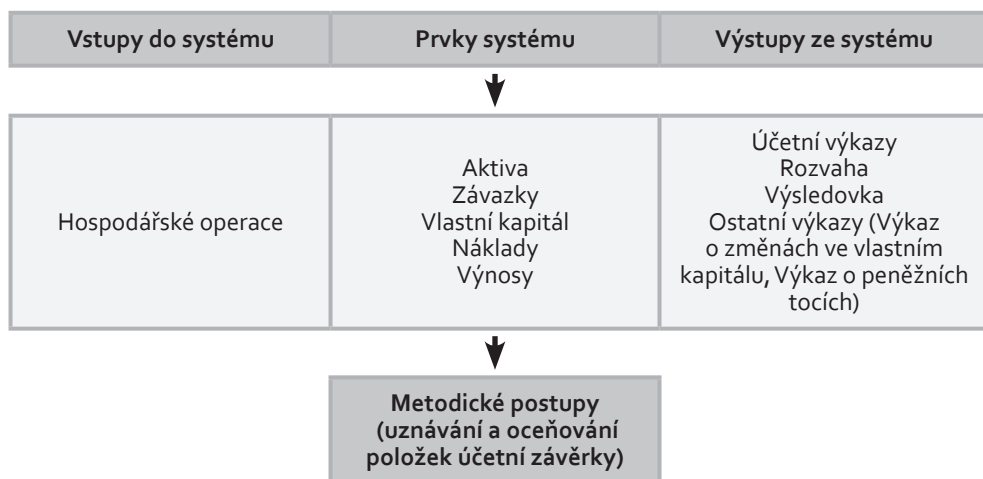
Publikace vznikla v rámci institucionální podpory vědy a výzkumu Katedry financí Ekonomicko-správní fakulty Masarykovy univerzity.

[3.2] Metodologie výzkumu

[3.2.1] Obecná východiska

Pro dosažení stanovených cílů bylo použito teoretického vědeckého postupu⁸ obvyklého v obdobných typech prací, jako např.: Nerudová (2009), Paseková a kol. (2012), Bohušová a kol. (2013).

Na účetní výkaznictví je v této souvislosti nahlíženo jako na systém, tj. celek složený ze součástí (prvků), které na sebe vzájemně působí. Hospodářské operace tvoří vstupy do systému, obsah a struktura finančních výkazů jsou výstupy ze systému. Jednotlivé prvky systému se řídí metodickými postupy, které dávají konečnou podobu výstupům (finančním výkazům), viz obrázek 3.1.



Obrázek 3.1: Účetní výkaznictví jako systém

Zdroj: vlastní zpracování

[3.2.2] Model výzkumu

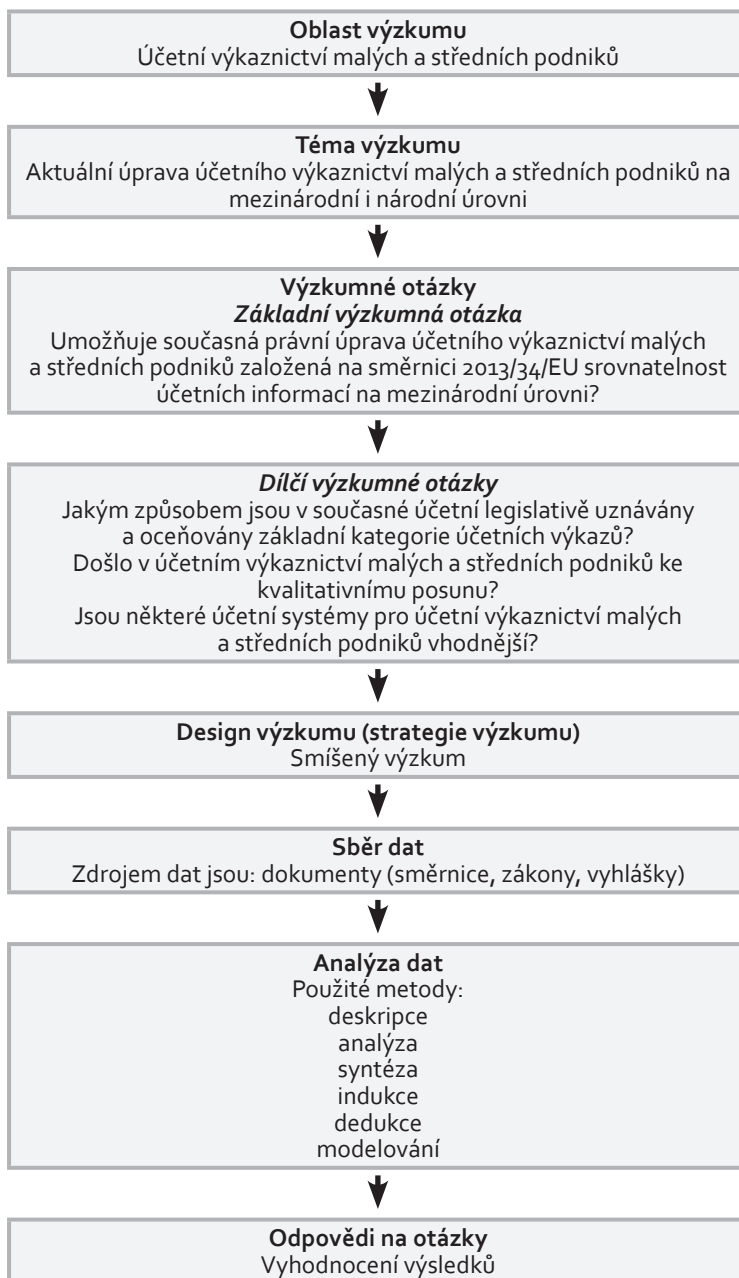
Výzkumy v oblasti účetního výkaznictví narážejí v některých případech na určité bariéry při stanovení, zda je dané dílo vědeckým výstupem. Je to dáno charakterem této disciplíny, neboť některá obecně uznávaná kritéria, dokumentující vědecký přístup, nejsou pro tuto oblast adekvátní.⁹ Hendl (2016) ovšem uvádí, že v současné době

8 Teoretický výzkum je založen převážně na dedukci a používá metody analýzy a komparace pojmů, kategorií, různých konstruktů apod. S empirickými údaji většinou nepracuje. Pokud se i přesto zabývá konkrétními jevy a fenomény, nahlíží na ně z teoretického hlediska a dochází k teoretickým závěrům (Reichel, 2009).

9 Je obtížné přesně definovat design výzkumu, výsledky výzkumu bývají v některých případech hodnoceny jako metodické návody.

převažuje pojetí, že věda nemá metodologicky jednotný charakter. Kritéria rozlišující to, co je, a co není věda, se utvářejí uvnitř jednotlivých společenství vědců.

Pro postup výzkumu byl použitý upravený model výzkumu, který uvádí Punch (2008), viz obrázek 3.2.



Obrázek 3.2: Model výzkumu

Zdroj: vlastní zpracování podle Punch (2008)

V souladu s cílem publikace byla stanovena výzkumná oblast Účetní výkaznictví malých a středních podniků. Tématem výzkumu je aktuální úprava účetního výkaznictví malých a středních podniků na mezinárodní i národní úrovni, zaměřená na informační funkci účetního výkaznictví. Z tématu vyplývá základní (obecná) výzkumná otázka:

Umožňuje současná právní úprava účetního výkaznictví malých a středních podniků založená na směrnici 2013/34/EU srovnatelnost účetních informací na mezinárodní úrovni?

Jako doplňující byly formulovány tři specifické výzkumné otázky:

- Jakým způsobem jsou v současné účetní legislativě uznávány a oceňovány základní kategorie účetních výkazů?
- Došlo v účetním výkaznictví malých a středních podniků ke kvalitativnímu posunu?
- Jsou některé účetní systémy pro účetní výkaznictví malých a středních podniků vhodnější?

Jak již bylo uvedeno, jedná se o teoretický výzkum, jenž odpovídá definici, kterou stanovil Reichel (2009). Design výzkumu obsahuje prvky kvalitativního výzkumu, tak jak jej vymezují Strauss a Corbinová (1999) nebo Creswell (2009).¹⁰ Zdrojem dat jsou dokumenty, tj. směrnice, zákony a vyhlášky.

Pro dosažení stanovených cílů byly použity následující metody:

- deskripce,
- analýza,
- syntéza,
- indukce,
- dedukce,
- modelování.

Ze specifických metod, které se vztahují k účetnímu výkaznictví,¹¹ budou používány především:

- metody uznávání základních prvků účetní závěrky,
- metody oceňování prvků účetní závěrky.

10 Neexistuje jediný obecně uznávaný způsob, jak vymezit nebo dělat kvalitativní výzkum. Strauss a Corbinová (1999) za něj považují jakýkoliv výzkum, jehož výsledků se nedosahuje pomocí statistických metod nebo jiných způsobů kvantifikace. Creswell (2009) definoval kvalitativní výzkum jako proces hledání porozumění založený na různých metodologických transakcích zkoumání daného jevu.

11 Použití těchto metod vychází z předpokladů a principů, kterým je pořízena výsledná podoba účetnictví a účetního výkaznictví. Mezi předpoklady patří předpoklad vymezení účetní jednotky (entity), předpoklad trvání podniku, vyjádření v peněžních jednotkách, informace za jednotné účetní období. Mezi principy patří objektivnost údajů, úplnost, konzervatismus, uniformita, podstata nadřazená formě, konzistence, věcná shoda nákladů a výnosů (Janhuba, 2010).

Metoda deskripce byla použita v kapitolách, které obsahují popis současného stavu a vývoje harmonizace účetního výkaznictví na celosvětové úrovni i v EU, obsahu směrnice a aktuální národní legislativy.

Jednotlivé části směrnice byly podrobeny analýze, zaměřené na harmonizaci účetního výkaznictví malých a středních podniků, cíle účetního výkaznictví a kvalitu informací, které poskytují účetní závěrky. Předmětem analýzy byly zároveň metodické postupy, které se používají při sestavování účetních závěrek, tj. metody používané pro uznávání (rozpoznání) položek účetní závěrky (aktiv, závazků, nákladů, výnosů, vlastního kapitálu) a metody oceňování majetku a závazků. Jako doplňující prvek k metodě analýzy byla použita metoda syntézy: jednotlivé dílčí části byly spojeny v celek, tj. výkazy účetní závěrky, které na základě různých metod uznávání a oceňování majetku a závazků mohou mít více podob, jež se projeví buď ve struktuře majetku, závazků a vlastního kapitálu, nebo v hodnotě vykazovaných položek. Tyto podoby ovlivňují vypovídací schopnost výkazů a podávají různé informace o finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky.

Metoda indukce byla použita při vyvozování teoretických závěrů (při výsledném vyhodnocení úrovně harmonizace) na základě poznatků o jednotlivostech (dílčích postupech, které k harmonizaci směřují, a jejich vztahu k národní legislativě). Metodou dedukce bylo postupováno opačným směrem – od konkrétních požadavků, kterými se řídí národní legislativa, k obecným požadavkům ve směrnici.

Metoda modelování byla použita v kapitole 7, v níž byly pro řešení dané problematiky – ověření možnosti volby ve směrnici – sestaveny teoretické modelové příklady, které vycházejí z jednoduchého zadání rozvahy a šesti možností, u nichž existují vždy dvě varianty řešení. Jedná se o zjednodušený obraz skutečnosti, který ale respektuje vlastnosti, jež by bylo možné přiřadit reálným objektům. Tento způsob byl zvolen z toho důvodu, že je velmi obtížné ověřit tyto možnosti na praktických případech. Pro srovnání a vyhodnocení výsledků byla použita metoda komparace.

[4] HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

[4.1] Účetnictví & účetní výkaznictví

Účetnictví jako disciplína existuje již od 15. století. Za dobu své existence se neustále muselo přizpůsobovat aktuálním podmínkám a měnícímu se prostředí. V souvislosti s účetnictvím používají odborná literatura i legislativa více pojmů, které se v některých případech vzájemně zaměňují. Existuje rozdíl mezi pojetím účetnictví jako prakticky prováděnými činnostmi a účetnictvím jako zdrojem informací pro ekonomická rozhodování uživatelů. Je třeba odlišit:

- účetnictví,¹²
- účetní nebo finanční výkaznictví.¹³

Oba významné světové účetní systémy IFRS a US GAAP (podrobněji viz oddíl 4.2) používají pojem finanční výkaznictví. Cílem účetního výkaznictví je poskytovat informace jeho uživatelům. Jsou to systémy založené na zásadách,¹⁴ neposkytují návod, jak jednotlivé transakce zaúčtovat, ale jak vykazovat jejich dopad v účetních závěrkách.

Cílem finančního výkaznictví v souladu s americkými standardy US GAAP je poskytnout informace, které uživatelům umožní rozhodování o investicích nebo poskytování úvěrů, umožní ohodnotit budoucí peněžní toky a zobrazit stav majetku, závazků a jejich změny. Informace musí být dostatečně spolehlivé, aby investorům umožnily rozhodování.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) uvádějí, že cílem obecného účetního výkaznictví je poskytnout o účetní jednotce finanční informace, které jsou uživatelům užitečné při rozhodování. Účelem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích. Účetní závěrka také zobrazuje výsledky správy vedení nad svěřenými zdroji.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU uvádí, že roční účetní závěrky mají různé cíle a nejenže poskytují informace pro investory na kapitálových trzích, ale také podávají přehled o dříve provedených transakcích a zlepšují správu a řízení podniků.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v aktuálním znění, vymezuje předmět účetnictví v § 2: „Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření.“

12 Tento pojem se používá jak pro prakticky prováděné činnosti (účtování), tak i v některých případech (nepřesně) pro účetní výkaznictví.

13 Z angl. „financial reporting“.

14 Existují dva pohledy na účetní systémy. Jde o „účetnictví založené na zásadách“ (principles based accounting) nebo „účetnictví založené na pravidlech“ (rules based accounting). Obecně se uvádí, že oba systémy jsou založené na zásadách, ale US GAAP obsahují podrobnější pravidla.

Definice používané v odborné literatuře jsou zaměřeny převážně na informační funkci¹⁵ účetního výkaznictví, případně kombinaci obou přístupů definující účetnictví jako prakticky prováděné činnosti a zdroj informací.

Kovanicová a Kovanic (1998) vymezují dvě fáze přístupu k účetnictví. V první fázi je třeba zvládnout účetnictví po metodické a zpracovatelské stránce. Pak následuje další, kvalitativně vyšší fáze, spočívající v osvojení si umění, jak účetnictvím zpracované a vykázané údaje využít pro řešení rozhodovacích úloh nejrůznějšího druhu. Tomuto cíli je účetnictví primárně podřízeno.

Janhuba (2010) definuje účetnictví ve třech různých významech jako pojmenování:

- nauky, ekonomické vědní disciplíny,
- prakticky prováděné činnosti (účtování),
- souboru výsledků prakticky prováděné činnosti v podobě záznamů v účetních knihách a sady výkazů účetních závěrek.

Zároveň uvádí, že většina soudobých teoretiků považuje za nejdůležitější systém účetní výkaznictví. Souvisí to s prvořadým chápáním účetnictví jako služby uživatelům, která je naplněna poskytováním řádného obrazu o podnikových skutečnostech v podobě výkazů, nikoliv jako procesu zobrazování na účtech.

Bokšová (2013) charakterizuje účetnictví jako část informačního systému, který zjišťuje, měří, zaznamenává, třídí a zpracovává data a předkládá finanční informace o ekonomické entitě. Výsledek činnosti účetnictví představuje uzavřený systém evidence, který podává informace o fungování podnikatelského subjektu, zjišťuje výsledek hospodaření a sděluje relevantní údaje uživatelům.

Podle Štekera a Otrusinové (2016) představuje účetnictví metodicky ucelený systém informací o činnosti podniku, kdy:

- předmětem účetnictví je zobrazení majetkové struktury podniku (aktiv), zdrojů krytí tohoto majetku (pasiv), sledování nákladů a výnosů a zjištění výsledku hospodaření;
- cílem účetnictví je věrně a poctivě zobrazit ekonomickou realitu podniku pro potřeby finančního řízení a zabezpečit srovnatelnost výstupních účetních informací v národním i mezinárodním měřítku.

Jílek a Svobodová (2013) charakterizují účetnictví jako zlo, které musí účetní jednotka trpět. Je však třeba nastavit takové účetnictví, aby pro ni toto zlo nebylo příliš bolestné. Účetnictví musí být tedy srozumitelné, stejné pro všechny jednotky, málo nákladné a s jasnými pravidly hry. Potom se v něm orientuje každý průměrně vzdělaný člověk a náklady na vedení účetnictví a audit nebudou závratně vysoké. Zároveň se tím podporuje konkurenceschopnost společností ve světovém měřítku.

15 Mezi informační funkce účetnictví se řadí např. podpora a rozšíření paměti vlastníka, důkazní prostředek při vedení sporů, prostředek skládání účtů z titulu majetkové správy a celkové ochrany majetku vlastníka, poskytování podkladů potřebných pro vyměření daní, poskytování informací o podnikatelské zdatnosti vedení podniku a další (Sedláček, 2016).

Jako ekonomickou instituci, která produkuje vzácný ekonomický statek – informaci, definuje účetnictví Procházka (2015).

V následujícím textu bude pojem účetnictví užíván pro prakticky prováděné činnosti a účetní nebo finanční výkaznictví pro účetní výkazy (jinak součástí účetní závěrky).

Je ale třeba konstatovat, že hranice mezi pojmy je velmi volná, a proto není možné je vždy přesně odlišit.

[4.2] Hlavní směry harmonizace účetního výkaznictví

Počátky harmonizace účetního výkaznictví se v Evropě datují do 70.–80. let minulého století, i když nutnost harmonizace se objevuje už v zakládací smlouvě Evropského hospodářského společenství z 25. 3. 1957.¹⁶ V důsledku rozvíjející se mezinárodní spolupráce se začíná objevovat potřeba účetních výkazů, které budou srovnatelné mezi jednotlivými státy a dokážou poskytnout uživatelům informace nezbytné pro jejich rozhodování.

Harmonizace je proces, jehož důsledkem je postupné odstraňování rozdílů vyplývajících z národního způsobu zpracování účetních transakcí, které se od sebe mohou navzájem odlišovat. Harmonizace je tudíž proces celkového sblížení finančního účetnictví a výkaznictví v Evropě (Žárová, 2006).

Na celosvětové úrovni existují dva významné systémy harmonizace účetního výkaznictví: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS), Všeobecně uznávané účetní zásady (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP). IFRS jsou používány především evropskými podniky a US GAAP v USA. Tyto systémy jsou si podobné a vycházejí ze stejných zásad (Bohušová a kol., 2013), najde se však mezi nimi i spousta odlišností. Z tohoto důvodu pracují tvůrci obou systémů, Rada pro mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standards Board (IASB) a americká Rada pro standardy finančního účetnictví – Financial Accounting Standards Board (FASB), od roku 2006 na projektu konvergence obou systémů s cílem vytvořit jediný soubor vysoce kvalitních, globálně aplikovatelných standardů účetního výkaznictví, který by měl sloužit všeobecným účelům (Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB, 2007).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a Všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP jsou platné pro všechny jednotky (entity) bez ohledu na jejich velikost. U kterékoliv jednotky má určitá operace stejný ekonomický užitek a rizika. Účetnictví musí odpovídat vlastnostem operací, a nikoliv druhu jednotky (Jílek, Svobodová, 2013). I přesto mezinárodní standardy v Evropě povinně používají pouze velké

16 Římská smlouva, Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, zejména článek 54, odstavec 3, písmeno g); The Treaty of Rome, officially the Treaty establishing the European Economic Community, (TEEC).

společnosti kotované na regulovaných trzích cenných papírů.¹⁷ Ostatní účetní jednotky se řídí národními legislativami, které vycházejí z evropské směrnice o účetnictví.

Pro potřeby harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků vznikal v letech 2001–2013 Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, nazvaný International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs). Standard je materiál zhruba o 230 stranách, zaměřený na sestavování účetních závěrek malých a středních podniků. Vychází z principů „plných“ IFRS, i když mnoho principů pro uznání a oceňování je zjednodušeno. Vymezení malých a středních podniků je kvalitativní, jako společností, které nemají veřejnou zodpovědnost (podrobnější popis standardu viz odd. 4.2.1.1).

Účinnost standardu je okamžitá, jeho používání je záležitostí jednotlivých států. V současné době není v členských státech EU jako jediný zdroj účetního výkaznictví povolen.

[4.2.1] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Mezinárodní účetní standardy vznikly v 70. letech minulého století. Pro harmonizaci účetnictví byly nejdříve vydávány jako Mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standards (IAS).¹⁸ Od roku 2001 byly nové standardy vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – International Financial Reporting Standards (IFRS).¹⁹ Změna názvu měla odrazet skutečnost, že se jedná o standardy účetního výkaznictví, ne o standardy upravující postupy účtování. V případě sporných otázek jsou vydávány formou interpretací pravidla, umožňující jednotnou aplikaci IFRS.

Soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví obsahuje:

- úvod – definuje účel IFRS, uvádí řídicí orgány Nadace IFRS a jejich pracovní programy,
- předmluvu k výkladu standardů,
- koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů,
- účetní standardy (IAS, IFRS),
- interpretaci standardů (SIC, IFRIC).²⁰

17 Podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 (dále jen „nařízení o IAS“) se od společností kotovaných na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu a řídicích se právem členského státu Evropské unie vyžaduje, aby při sestavování svých konsolidovaných účetních závěrek pro účetní období, které začíná lednem 2005, používaly IFRS přijaté EU (dále jen „schválené IFRS“).

18 IAS vydával Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standard Committee).

19 IFRS vydává Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board), která v roce 2001 nahradila Výbor.

20 Pravidla vydával výbor SIC (Standing Interpretation Committee), v roce 2002 byl nahrazen výborem IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee).

Cílem IASB je vytvoření komplexního systému kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů se záměrem prosadit je na celosvětové úrovni. Účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS by měly obsahovat kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, relevantní pro uživatele. Aplikují se na všechny typy podniků včetně bank a pojišťoven a na konsolidované účetní závěrky. V roce 2015 požadovalo či umožňovalo zhruba 130 zemí světa sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS (IASB 2015).

[4.2.1.1] Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

Projekt, jehož cílem bylo vytvoření Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities, dále IFRS for SMEs, případně standard), vznikl v roce 2001, kdy Rada pro mezinárodní účetní standardy vytvořila expertní skupinu, která se tvorbou standardu měla zabývat. V červnu roku 2004 vydala Rada diskusní materiál Předběžná stanoviska k účetním standardům pro malé a střední podniky, ke kterému se mohly organizace vyjádřit. V roce 2005 posoudila výsledky diskuse a v roce 2006 zveřejnila na svých webových stránkách předběžný návrh standardu. Následně na svých zasedáních návrh revidovala a v roce 2007 předložila k veřejné diskusi návrh Standardu pro malé a střední firmy. S pomocí národních tvůrců účetní legislativy a ostatních organizací proběhlo veřejné testování standardu v praxi. Rada zahájila následnou diskusi ke zveřejněnému návrhu a po zapracování připomínek byl standard zveřejněn v červenci 2009. Standard má okamžitou účinnost, i když jeho zavedení závisí na národních regulátorech.²¹ IASB provádí pravidelný přezkum standardu, poslední byl dokončen v květnu 2015. V prosinci 2015 byla vydána kompletní revidovaná verze IFRS pro malé a střední podniky 2015, s účinností od 1. 1. 2017. Standard v současné době používá asi 83 států,²² 11 států jeho použití zvažuje (IASB, 2016).

Cílem standardu je poskytnout souhrnný a zjednodušený soubor účetních principů pro menší a nekotované účetní jednotky, aby tak zlepšil kvalitu a srovnatelnost finančních informací.

21 Standard nebyl Evropskou komisí uznán jako východisko pro sestavování účetních závěrek.

22 Jurisdikce, které používají nebo povolují IFRS pro malé a střední podniky, jsou: Anguilla, Antigua a Barbuda, Argentina, Arménie, Ázerbájdžán, Bahamy, Bahrajn, Bangladéš, Barbados, Belize, Bermudy, Bhútán, Bosna a Hercegovina, Botswana, Brazílie, Kambodža, Kajmanské ostrovy, Chile, Kolumbie, Kostarika, Dominika, Dominikánská republika, Ekvádor, El Salvador, Fidži, Gambie, Ghana, Grenada, Gruzie, Guatemala, Guyana, Honduras, Hongkong, Irák, Irsko, Izrael, Jamaica, Jordánsko, Keňa, Kosovo, Lesotho, Libérie, Makedonie, Madagaskar, Malawi, Malajsie, Maledívy, Mauritius, Montserrat, Myanmar, Namibie, Nikaragua, Nigérie, Pákistán, Palestina, Panama, Peru, Filipíny, Katar, Rwanda, Svatá Lucie, Saúdská Arábie, Srbsko, Sierra Leone, Singapur, Jihoafrická republika, Srí Lanka, Svatý Kryštof a Nevis, Svatý Vincenc a Grenadiny, Surinam, Svazijsko, Švýcarsko, Tanzánie, Trinidad & Tobago, Uganda, Ukrajina, Spojené arabské emiráty, Velká Británie, Uruguay, Venezuela, Jemen, Zambie a Zimbabwe.

Standard pro malé a střední podniky vychází z plných IFRS, obsahuje však některá zjednodušení. Neřeší oblasti, které nejsou pro malé a střední podniky relevantní, a výrazně zjednodušuje požadavky na zveřejnění údajů.

Standard používá na rozdíl od směrnice EU kvalitativní vymezení malých a středních podniků.

Malé a střední podniky jsou účetní jednotky, které:

- nemají veřejnou odpovědnost,
- zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele. Jako příklad externích uživatelů lze uvést vlastníky, kteří nejsou zapojeni do řízení podniku, existující a potenciální věřitele nebo ratingové agentury.

Jednotka má veřejnou odpovědnost, pokud:

- její dluhopisy nebo nástroje vlastního kapitálu jsou obchodovány na veřejném trhu nebo je v procesu vydávání těchto nástrojů pro obchodování na veřejném trhu (domácí nebo zahraniční burze nebo OTC²³ trhu včetně místních a regionálních trhů) nebo
- jako jednu ze svých primárních činností drží aktiva široké skupiny subjektů ve funkci zmocněnce. Takovou jednotkou jsou typicky banky, úvěrová družstva, pojišťovny, zprostředkovatelé/obchodníci s cennými papíry, společné fondy nebo investiční banky.

Standard je uspořádán podle témat, uvedených v samostatných kapitolách. V úvodu každé kapitoly je vymezen rozsah působnosti s vysvětlením, čím se daná kapitola zabývá. Standard definuje cíl (účel) účetní závěrky: „Účelem účetní závěrky malých a středních podniků je poskytovat informace o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky. Tyto informace jsou prospěšné pro provádění ekonomických rozhodnutí širokou škálou uživatelů, kteří nejsou v pozici, kdy mohou požadovat výkazy přizpůsobené jejich konkrétním informačním potřebám. Účetní závěrka také ukazuje výsledky hospodaření managementu – odpovědnost managementu za zdroje, které mu byly svěřeny.“

Standard dále vymezuje kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, které činí závěrku srozumitelnou pro uživatele.²⁴ Důležité je vymezení jednotlivých prvků účetní závěrky, jako jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy.

Finanční pozice účetní jednotky je dána vztahem aktiv, závazků a vlastního kapitálu, který je prezentován ve výkazu o finanční pozici (rozvaze).

23 Over-the-counter (OTC) je označení pro mimoburzovní trh s cennými papíry a jinými finančními instrumenty.

24 Mezi kvalitativní charakteristiky uváděné ve standardu patří srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, zásada obsah nad formou, opatrnost, úplnost, srovnatelnost, včasnost a rovnováha mezi přínosem a náklady.

Aktiva představují pro účetní jednotku budoucí ekonomický prospěch, mají schopnost přispět v budoucnu přímo nebo nepřímo k přírůstku finančních prostředků podniku, jsou výsledkem minulých transakcí. Není důležité mít vlastnické právo k aktivům, ale mít pod kontrolou užitek, který přinášejí. Podmínkou zobrazení aktiv je jistota budoucího ekonomického užítka a spolehlivost jeho ocenění.

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a v budoucnu vyvolá odliv ekonomických užiteků. Podmínkou zobrazení závazku je dostatečná pravděpodobnost budoucího odlivu ekonomických prostředků a spolehlivost jeho ocenění.

Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech dluhů.

Výkonnost je dána vztahem mezi výnosy a náklady. Je zveřejněna ve výkazu o úplném výsledku, který má podobu jednoho nebo dvou výkazů.²⁵

Výnosy jsou zvýšením ekonomického užítka, které se projeví se buď zvýšením aktiv, nebo snížením dluhů. Došlo k němu v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Podmínkou zobrazení výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty zvýšení ekonomického užítka.

Náklady jsou snížení ekonomického užítka, projeví se buď snížením budoucí užitečnosti aktiv, nebo nárůstem dluhů. Došlo k nim v průběhu účetního období jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. Podmínkou zobrazení nákladů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty snížení ekonomického užítka.

Standard rozlišuje mezi náklady (expense) a výnosy (revenue), které souvisí s hlavní činností podniku, a zisky – přírůstky (gains) nebo ztrátami – úbytky (losses), které splňují definice výnosů a nákladů a přitom nesouvisí s hlavní činností jednotky. Přírůstky a úbytky souvisí s vedlejšími činnostmi společnosti a ve výsledovce se kompenzují. Přírůstkem/úbytkem jsou například zisky/ztráty související s vyřazením dlouhodobých aktiv, důsledky živelných katastrof a podobně.

Standard definuje oceňování prvků účetní závěrky v **historických nákladech, reálné hodnotě a současné hodnotě**. V historických nákladech se aktiva oceňují na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo v přiměřené hodnotě, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení. Závazky se oceňují na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazků nebo na úrovni peněz, které bude třeba vynaložit na úhradu závazků z běžného podnikání. Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo být směněno aktivum nebo vypořádán závazek mezi ochotnými, znalými stranami v nespřízněné transakci. Současnou hodnotou budoucích plateb se oceňují aktiva a závazky v případě, když je platba oproti běžným úvěrovým podmínkám odložena. Standard definuje minimální požadavky na sestavování výkazů a informace nutné ke zveřejnění.

25 Standard povoluje, aby účetní jednotky prezentovaly výkonnost v jednom účetním výkazu (výkazu o úplném výsledku) nebo ve dvou účetních výkazech (výsledovce a výkazu o úplném výsledku).

Jednotlivé kapitoly jsou zaměřeny na způsoby vykazování a oceňování položek účetní závěrky v podrobnějším členění a řešení situací, které souvisí se sestavováním účetní závěrky.

Standard se skládá z následujících kapitol:

Úvod a předmluva

Vysvětluje předmět činnosti a cíle Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF) a Rady pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB), charakteristiku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs).

Kapitola 1 Malé a střední podniky

Uvádí definici malých a středních podniků jako jednotek, které nemají veřejnou odpovědnost.

Kapitola 2 Obecné principy a koncepty

Definuje cíl účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky, které přispívají ke srozumitelnosti účetní závěrky a definice základních prvků účetní závěrky a podmínky jejich vykazování. Uvádí způsoby ocenění jednotlivých položek.

Kapitola 3 Prezentace účetní závěrky

Uvádí definici pojmu „věrné zobrazení v účetní závěrce“, podmínky, za kterých je závěrka v souladu s IFRS for SMEs, definice jednotlivých částí účetní závěrky (výkaz o finanční pozici – rozvaha, výkaz o úplném výsledku, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, výkaz o změnách peněžních toků a příloha).

Kapitola 4 Výkaz o finanční situaci

Stanovuje obsah výkazu o finanční pozici.

Kapitola 5 Výkaz o úplném výsledku

Stanovuje obsah výkazu o úplném výsledku.

Kapitola 6 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Uvádí obsah výkazu o změnách ve vlastním kapitálu.

Kapitola 7 Výkaz o peněžních tocích

Uvádí obsah výkazu o peněžních tocích.

Kapitola 8 Příloha k účetní závěrce

Uvádí obsah přílohy k účetní závěrce.

Kapitola 9 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

Definuje okolnosti, za kterých účetní jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, a postupy jejího sestavení.

Kapitola 10 Účetní pravidla, odhady, chyby

Obsahuje postupy při volbě a aplikaci účetních pravidel používaných při sestavení účetní závěrky, týká se také změn v účetních odhadech a oprav chyb v účetních závěrkách minulých období.

Kapitola 11 Základní finanční nástroje

Definuje postupy vykazování, odúčtování, oceňování a zveřejňování finančních nástrojů (finančních aktiv a finančních závazků).

Kapitola 12 Ostatní finanční nástroje

Stanovuje postupy vykazování, odúčtování, oceňování a zveřejňování finančních nástrojů (finančních aktiv a finančních závazků).

Kapitola 13 Zásoby

Stanovuje postupy vykazování a oceňování zásob.

Kapitola 14 Investice do přidružených společností

Popisuje způsob vykazování přidružených společností v konsolidované účetní závěrce.

Kapitola 15 Investice do společných podniků

Popisuje způsob vykazování společných podniků v konsolidované účetní závěrce.

Kapitola 16 Investice do nemovitostí

Vymezuje způsob uznávání, oceňování a vykazování investic do pozemků a budov, které jsou v držení vlastníka z důvodu příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení spíše než pro použití ve výrobě, dodávkách zboží nebo administrativě.

Kapitola 17 Pozemky, budovy a zařízení

Vymezuje způsob uznávání, oceňování a vykazování pozemků, budov a zařízení, které jsou drženy pro použití ve výrobě nebo poskytování zboží nebo služeb, pro pronájem nebo z administrativních důvodů a u nichž se očekává využití po více než jedno účetní období.

Kapitola 18 Nehmotná aktiva jiná než goodwill

Vymezuje způsob uznávání, oceňování a vykazování nehmotných aktiv jiných než goodwill, která jsou identifikovatelnými nepeněžními aktivy bez fyzické podstaty, jsou identifikovatelné nebo vznikají ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Kapitola 19 Podnikové kombinace a goodwill

Vymezuje způsob uznávání, oceňování a vykazování podnikových kombinací, poskytuje návod na identifikaci nabyvatele a určování ceny podnikové kombinace.

Kapitola 20 Leasingy

Vymezuje způsob uznávání, oceňování a vykazování leasingů, klasifikací leasingů, vykazování v rozvahách nájemce i pronajímatele.

Kapitola 21 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Vymezuje způsob uznávání, oceňování a vykazování rezerv, zveřejněných podmíněných aktiv a podmíněných závazků.

Kapitola 22 Závazky a vlastní kapitál

Obsahuje principy pro klasifikaci finančních nástrojů buď jako závazků, nebo vlastního kapitálu a vztahuje se na účtování kapitálových nástrojů.

Kapitola 23 Výnosy

Popisuje postup vykazování výnosů plynoucích z prodeje zboží, poskytování služeb, stavebních smluv, kde je účetní jednotka dodavatelem, užití aktiv účetní jednotky jinými subjekty, z něhož vzniká úrok, licenční poplatky nebo dividendy.

Kapitola 24 Státní dotace

Popisuje vykazování všech státních dotací. Státní dotace je podporou ze strany státu ve formě převodu zdrojů na účetní jednotku výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozních činností účetní jednotky.

Kapitola 25 Výpůjční náklady

Popisuje vykazování výpůjčních nákladů, což jsou úroky a ostatní náklady, které účetní jednotce vzniknou tím, že si půjčuje zdroje.

Kapitola 26 Úhrady vázané na akcie

Popisuje vykazování úhrad vázaných na akcie včetně úhrad vypořádaných kapitálovými nástroji.

Kapitola 27 Snížení hodnoty aktiv

Definuje postup vykazování ztráty ze snížení hodnoty aktiv, ke které dochází, pokud účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

Kapitola 28 Zaměstnanecké požitky

Vztahuje se na všechny zaměstnanecké požitky, tj. všechny formy protihodnot poskytovaných účetní jednotkou jejím zaměstnancům (včetně ředitele a managementu) za jimi poskytované služby.

Kapitola 29 Daň ze zisku

Zahrnuje všechny domácí a zahraniční daně, které jsou založeny na zdanitelných ziscích. Požaduje se, aby účetní jednotka vykazovala současné i budoucí daňové dopady transakcí a jiných událostí, které byly vykázány v účetní závěrce. Tyto vykázané daňové částky zahrnují splatnou a odloženou daň.

Kapitola 30 Převody cizích měn

Předepisuje, jak zahrnout transakce v cizí měně a zahraniční jednotky do účetní závěrky účetní jednotky a jak převést účetní závěrku na měnu vykazování.

Kapitola 31 Hyperinflace

Vztahuje se na účetní jednotky, jejichž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky. Požaduje, aby taková účetní jednotka sestavovala účetní závěrku, která je upravena o dopady hyperinflace.

Kapitola 32 Události po rozvahovém dni

Definuje události po skončení účetního období a stanoví principy vykazování, oceňování a zveřejnění těchto událostí.

Kapitola 33 Zveřejnění spřízněných stran

Požaduje, aby účetní jednotka do své účetní závěrky zahrnula zveřejnění nezbytná pro upozornění na možnost, že její finanční situace a výsledky byly ovlivněny existencí spřízněných stran a transakcemi s takovými stranami.

Kapitola 34 Specializované činnosti

Poskytuje návod na účetní výkaznictví podniků, které se zabývají třemi typy specializovaných činností – zemědělstvím, těžební činností a licencovanými službami.

Kapitola 35 Přejchod na IFRS pro malé a střední podniky

Popisuje, jak postupovat při prvním přechodu na vykazování v souladu s IFRS pro malé a střední podniky.

Glosář

Obsahuje definice základních pojmů.

Srovnávací tabulka

Uvádí zdroje z plných IFRS, od kterých byl IFRS for SMEs odvozený.

Důvodová zpráva

Popisuje okolnosti vzniku standardu a zhodnocení diskuse k obsahu standardu.

Vzorová účetní závěrka a seznam požadavků na zveřejnění

Uvádí vzory výkazů a doplňujících informací k účetní závěrce.

Pokud by účetní jednotky přešly z vykazování v souladu s národní legislativou na standard, při převodu musí:

- vykázat všechna aktiva a závazky, jejichž vykázání je standardem požadováno;
- nevykázat aktiva nebo závazky, pokud standard nepovoluje jejich vykazování;
- reklasifikovat položky, které byly vykázány podle předchozího rámce účetního výkaznictví jako jeden typ aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale které jsou podle standardu různými typy aktiv, závazků nebo složek vlastního kapitálu;
- aplikovat standard při oceňování všech vykazovaných aktiv a závazků;
- všechny rozdíly vyplývající ze změny v účetních pravidlech k datu přechodu vykáže účetní jednotka oproti nerozdělenému zisku, případně jiné položce vlastního kapitálu.

V současné době neexistují empirické studie, které by se zabývaly konkrétními dopady na hodnotu položek účetní závěrky při přechodu na standard. Ilustrativní přepočty vzorové účetní závěrky provedla Paseková a kol. (2012), výsledek uvádí tabulka 4.1.

Tabulka 4.1: Přepočty vzorové účetní závěrky (tis. Kč)

Položka	Národní legislativa	IFRS	Rozdíl (IFRS – národní legislativa)
Aktiva celkem	701 027	774 669	73 642
Dlouhodobá aktiva	349 162	441 068	91 906
Oběžná aktiva	351 865	333 601	-18 264
Vlastní kapitál + cizí zdroje celkem	701 027	774 669	73 642
Vlastní kapitál	347 324	378 046	30 722
Cizí zdroje	353 703	396 623	42 920
Výnosy	457 933	446 206	-11 727
Náklady	426 313	423 034	-3 279
Výsledek hospodaření	31 620	23 172	-8 448

Zdroj: vlastní zpracování dle Paseková a kol. (2012)

Ke změnám v hodnotě jednotlivých položek v přepočtu vzorové účetní závěrky (v tabulce 4.1) došlo z důvodu rozdílů v metodách uznávání a oceňování položek majetku a závazků, nákladů a výnosů používaných v národní legislativě a standardu. Jedná se o:

- zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku,
- reklasifikaci položek dlouhodobého a oběžného majetku,

- aktivaci leasingu,
- změny ve vykazování finančního majetku,
- změny v oceňování závazků,
- změny ve vykazování rezerv,
- změny v hodnotě odpisů (Paseková a kol., 2012).

[4.3] Evropská harmonizace

Oblast účetnictví je v EU harmonizována směrnicemi, které jsou implementovány do národních úprav účetnictví členských států.²⁶ Prvními účetními směrnicemi, které vznikly v 70. a 80. letech minulého století a platily až do konce roku 2015, byly:

- Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách určitých forem společností (78/660/EHS).²⁷
- Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EEC).²⁸

Čtvrtá směrnice obsahovala požadavky na sestavení účetní závěrky, vymezila obsah a strukturu účetních výkazů (uváděla dva typy rozvahy a čtyři typy výsledovky), metody oceňování majetku a závazků, obsah přílohy k účetní závěrce, obsah výroční zprávy, požadavky na zveřejnění účetní závěrky a povinnosti spojené s auditem. Problémem při implementaci směrnice byla možnost volby,²⁹ která členským státům umožňovala výběr obvykle ze dvou různých řešení, a tím snižovala vypovídací schopnost účetních závěrek jednotlivých států.

Sedmá směrnice obsahovala podmínky pro sestavení konsolidované účetní závěrky, způsob sestavení konsolidované účetní závěrky, metody konsolidace, obsah konsolidované výroční zprávy, způsoby ověřování a zveřejňování konsolidovaných závěrek.

Pro banky, finanční instituce a pojišťovny byly vydány:

- Směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí, 86/635/EHS).³⁰

26 Směrnice (directive) jsou členské státy povinné převzít do národní legislativy.

27 Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies.

28 Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts.

29 Ve směrnici uváděná jako: „členské státy mohou povolit nebo vyžadovat (permit or require)“.

30 Council Directive 86/635/EEC of 8 December 1986 on the annual accounts and consolidated accounts of banks and other financial institution.

- Směrnice Rady ze dne 19. prosince o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pro pojišťovny (91/67/EHS).³¹

V následujících letech proběhla řada dílčích novelizací, které reagovaly na aktuální vývoj:

- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES ze dne 27. září 2001, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS a 86/635/EHS, pokud se jedná o pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky některých forem společností, bank a jiných finančních institucí,³² která reaguje na oceňování některých finančních nástrojů reálnými hodnotami v souladu s IAS 39.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven,³³ která schválila používání IFRS při sestavování účetních závěrek pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry. Nové standardy a jejich interpretace jsou přijímány formou jednotlivých nařízení,³⁴ která platí pro celou Evropu a není nutné je přebírat do národní legislativy.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS.³⁵
- Směrnice Evropského parlamentu a rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí

31 Council Directive 91/674/EEC of 19 December 1991 on the annual accounts and consolidated accounts of insurance undertakings.

32 Directive 2001/65/EC of the European Parliament and of the Council of 27 September 2001 amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC and 86/635/EEC as regards the valuation rules for the annual and consolidated accounts of certain types of companies as well as of banks and other financial institutions.

33 Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings.

34 Nařízení (regulation) je právní předpis, který platí pro všechny dotčené subjekty v EU a nemusí být převzatý do národní legislativy.

35 Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC.

a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven.³⁶

Nová směrnice, která má za úkol reagovat na aktuální vývoj v oblasti účetního výkaznictví, byla vydaná v červnu 2013 – směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU 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.³⁷ Tato směrnice nahrazuje čtvrtou a sedmou směrnicí a upravuje obsah individuálních i konsolidovaných účetních závěrek.

Další novely účetních směrnic proběhly v roce 2014:

- Směrnice Rady 2014/102/EU ze dne 7. listopadu 2014 o úpravě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků v důsledku přistoupení Chorvatské republiky.³⁸
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU ze dne 22. října 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací.³⁹

36 Directive 2006/46/EC of the European Parliament and of the Council of 14 June 2006 amending Council Directives 78/660/EEC on the annual accounts of certain types of companies, 83/349/EEC on consolidated accounts, 86/635/EEC on the annual accounts and consolidated accounts of banks and other financial institutions and 91/674/EEC on the annual accounts and consolidated accounts of insurance undertakings.

37 Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC.

38 Council Directive 2014/102/EU of 7 November 2014 adapting Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, by reason of the accession of the Republic of Croatia.

39 Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups information by certain large undertakings and groups.

[5] SMĚRNICE 2013/34/EU

Národní účetní legislativy jednotlivých členských států EU jsou aktuálně upraveny směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU (dále směrnice). Členské státy měly povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu se směrnicí do 20. července 2015. Je možné stanovit, že se předpisy poprvé použijí na účetní závěrky za období začínající 1. ledna 2016, případně v průběhu kalendářního roku 2016.

[5.1] Východiska vzniku směrnice

Podnikatelské prostředí evropských obchodních společností se v posledních dvaceti až třiceti letech měnilo velmi rychle v souladu s globalizací ekonomiky a významným vývojem v oblasti technologií. Zároveň se změnilo i právní prostředí a judikatura. Směrnice o účetnictví byly sice v průběhu let aktualizovány (viz odd. 4.3), jednalo se však převážně o dílčí změny, základní obsah zůstal prakticky nezměněný od jejich přijetí. Formou různých změn a doplnění se přidalo mnoho požadavků, ale menší pozornost byla věnována zjednodušení nebo odstranění požadavků současných. I když změny byly opodstatněné, nakonec zvýšily požadavky na vykazování, což vedlo k větší složitosti a zvýšení regulační zátěže, která nejméně doléhala na menší společnosti.

Proto bylo důležité provést přezkum původních směrnic, který měl za cíl posoudit jejich současný význam a přizpůsobit je novým okolnostem. Konzultace se zaměřovaly na otázky týkající se modernizace a zjednodušení směrnic o účetnictví, na snížení zátěže především pro malé podniky a současně zlepšení kvality pro všechny společnosti.

Návrh nové směrnice respektoval cíle souvisejících dokumentů Evropské komise:

- Cílem strategie Evropa 2020⁴⁰ je zajistit, aby se Evropa stala inteligentnějším a udržitelnějším hospodářstvím.

40 Evropa 2020. Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění (EUROPE 2020. A strategy for smart, sustainable and inclusive growth). Strategie EU, jejímž cílem je v příštím desetiletí dosáhnout hospodářského růstu, který by byl inteligentní (prostřednictvím efektivnějšího investování do vzdělávání, výzkumu a inovací), udržitelný (díky odhodlání pokročit na cestě směrem k nízkouhlíkové ekonomice) a inkluzivní (se silným důrazem na tvorbu pracovních míst a snižování chudoby). Strategie zahrnuje pět ambiciózních cílů týkajících se zaměstnanosti, inovací, vzdělávání, snižování chudoby a také otázek změny klimatu a energetiky.

- Cílem Aktu o jednotném trhu⁴¹ je zjednodušit život malým a středním podnikům a zlepšit přístup těchto společností k financím.
- V dokumentu Small Business Act⁴² pro Evropu se uznává potřeba zvážit jasné potřeby malých a středních podniků a vytvořit segmenty v rámci této skupiny.
- Z názvů i obsahu dokumentů lze dovodit, že aktuální směrnice je výrazně orientovaná na malé a střední podniky a na snížení jejich administrativní zátěže.

[5.1.1] Konzultace vzniku směrnice

Přípravný dialog ke vzniku směrnice se uskutečnil s cílem zvážit názory všech zainteresovaných stran, jako jsou sestavovatelé, uživatelé, normotvůrci, orgány veřejné správy apod.

Dialog proběhl v následující podobě:

- setkání neformální skupiny ustavené ad hoc k řešení otázek malých a středních podniků, složené z odborníků s různými zkušenostmi a znalostmi problematiky;
- dvě veřejné konzultace, jedna o přezkoumání směrnic a druhá o Mezinárodním standardu finančního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs), po kterých následovala setkání zúčastněných stran s cílem zohlednit a dále prodiskutovat výsledky;
- několik tematicky zaměřených setkání s vnitrostátními normotvůrci, zástupci malých a středních podniků, bank, investorů a účetních z celé EU;
- konzultace s pracovní skupinou pro malé a střední podniky, poradní skupiny EFRAG⁴³ a pracovní skupinou pro malé a střední podniky Regulačního výboru pro účetnictví (ARC);⁴⁴

41 Akt o jednotném trhu (Single Market Act I, 2011) obsahuje dvanáct nástrojů k podnícení hospodářského růstu a posílení důvěry v následujících oblastech: Přístup k financování pro malé a střední podniky; Mobilita občanů; Práva duševního vlastnictví; Spotřebitelé jako aktéři na jednotném trhu; Služby; Síť; Jednotný digitální trh; Sociální podnikání; Zdanění; Sociální soudržnost; Regulační prostředí pro podniky; Veřejné zakázky; Práva duševního vlastnictví. Na Akt o jednotném trhu I navazuje Akt o jednotném trhu II (Single Market Act II, 2012), který uvádí další faktory nového růstu: Rozvoj plně integrovaných sítí v rámci jednotného trhu; Podpora přeshraniční mobility občanů a podniků; Podpora digitálního hospodářství v celé Evropě; Posilování sociálního podnikání, soudržnosti a důvěry spotřebitelů.

42 Iniciativa Small Business Act 2008 je prvním uceleným rámcem opatření pro EU a její členské státy zaměřeným na malé a střední podniky.

43 EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group, poradce pro Evropskou komisi při posuzování používání IFRS v EU.

44 ARC – Accounting Regulatory Committee, funkce výboru je regulační a spočívá v poskytnutí názoru na návrhy Komise ke schválení mezinárodních účetních standardů.

- studie o účincích změn ve směrnici na administrativní zátěž, provedená střediskem pro strategické a hodnotící služby (CSES).⁴⁵

Pro zhodnocení průběžných výsledků vedly útvary Komise rovněž pravidelný dialog se zpracovateli výkazů, uživateli a veřejnými orgány. Proběhly veřejné konzultace se zúčastněnými stranami (zejména s uživateli a zpracovateli výkazů). Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) se dále podílela na vyhodnocení správních nákladů, jež by si vyžádalo případné zavedení požadavku předkládat účetní výkazy za jednotlivé země.

Konzultace se zaměřovaly na otázky týkající se modernizace a zjednodušení směrnic o účetnictví, na snížení zátěže především pro malé podniky a současně zlepšení kvality pro všechny společnosti v oblasti působnosti směrnic. Harmonogram přezkumu směrnic zobrazuje tabulka 5.1.

Tabulka 5.1: Harmonogram přezkumu směrnic

Datum	Název dokumentu	Název dokumentu v originále
07/2007	Sdělení Komise o zjednodušeném podnikatelském prostředí pro společnosti v oblasti práva obchodních společností, účetnictví a auditu. Brusel, 10. 7. 2007. COM (2007) 394 final	Communication from the Commission on a simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing, Brussels, 10. 7. 2007 COM (2007) 394 final
12/2007	Reakce na sdělení Komise ze dne 10. července 2007	Synthesis of the reactions received to the Commission communication on a simplified business environment for companies in the areas of company law, accounting and auditing
02/2009	Konzultační dokument o přezkumu účetních směrnic	Consultation on the Review of the Fourth and Seventh Company Law Directives
05/2009	Odpovědi na veřejnou konzultaci	Responses to the public consultation
06/2009	Setkání zúčastněných stran. Prezentace výsledků konzultace o přezkumu účetních směrnic. Modernizace a zjednodušení 4. a 7. směrnice.	Discussion Paper for Stakeholder meeting on Friday 12 th June 2009 Modernisation and simplification of the 4th and the 7 th Directives: Results of the public consultation and preliminary staff comments on issues for further analysis.

⁴⁵ CSES – Centre for Strategy and Evaluation Service. Centrum pro strategické a hodnotící služby bylo založeno v roce 1999, nabízí multidisciplinární výzkumné a poradenské služby a specializuje se na následující záležitosti: vyhodnocení a posouzení dopadů; rozvoj strategií; ostatní výzkumy a studie. Úkoly provádí pro řadu klientů včetně Evropské komise.

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

Datum	Název dokumentu	Název dokumentu v originále
10/2009	Výsledky konzultace 2009 o revizi směrnic o účetnictví	Summary Report on the Responses Received to the Working Document of the Commission services. Consultation Paper on Review of the Accounting Directives Cutting Accounting Burden for Small Business Review of the Accounting Directive.
11/2009	Konzultace o Mezinárodním standardu účetního výkaznictví pro malé a středně velké podniky	Consultation on the International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities
3/2010	Odpovědi na veřejnou konzultaci	Responses to the public consultation
5/2010	Shrnutí konzultace o IFRS pro malé a střední podniky	Summary Report of the Responses Received to the Commission's Consultation on the International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities
06/2011	Zpráva o studii požadavků na účetnictví malých a středních podniků	Report on a Study on Accounting requirements for SMEs
09/2011	Zpráva o obdržných reakcích na konzultace	Report on the Responses Received to the Consultation of Accounting Regulatory Committee Members on the Use of Options within the Accounting Directives
10/2011	Návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách určitých typů podniků	Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings COM (2011) 684 final
06/2013	Přijetí směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 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	Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC

Zdroj: vlastní zpracování podle Review of the Accounting directives, viz <http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/index.htm>

Sdělení Komise (Evropská komise, 2007) vycházelo z předpokladu, že důležitou součástí agendy zlepšování právní úpravy je revize stávajících předpisů. V této souvislosti byl proveden úplný přezkum evropských směrnic, které se zabývají právem obchodních společností, účetnictvím a auditem, s cílem snížit administrativní zátěž pro společnosti (zejména malé a střední podniky) a současně zjistit, zda jsou evropská pravidla i nadále postačující v dnešním obchodním prostředí.

Sdělení mělo dva cíle:

- shromáždit názory zúčastněných stran na předložené návrhy,
- najít společnou řeč s členskými státy a Evropským parlamentem o budoucích legislativních návrzích.

Ve sdělení bylo konstatováno, že požadavky čtvrté, sedmé a osmé směrnice výrazně zvýšily kvalitu finančního výkaznictví a auditu v EU. Požadavky na zvýšení a udržení kvality by měly být zachovány, je však třeba zvážit úroveň administrativní zátěže.

Aby bylo snížení administrativní zátěže úspěšné, je nutné se jím zabývat jak na úrovni EU, tak i na vnitrostátní úrovni členských států, kde má zásadní význam spojení vykazování pro různé účely, jako jsou daně, statistika, sociální zabezpečení, tak aby se snížila celková zátěž spojená s udržováním různých účetních systémů.

Komise stanovila řadu opatření, která by podle ní mohla vést ke zjednodušení pro malé a střední podniky:

- zavedení „mikrosubjektů“,
- stanovení prahových hodnot pro malé a střední podniky,
- zrušení vybraných požadavků na zveřejňování u malých podniků,
- rozšíření výjimek pro střední podniky bez konkrétního externího uživatele,
- zjednodušení výkaznictví pro všechny typy společností.

Členské státy by měly mít možnost vyjmout „mikrosubjekty“ z působnosti směrnice, mohou povolit používání jednoduššího výkaznictví na národní úrovni. Prahové hodnoty pro jednotlivé subjekty byly stanoveny na základě bilanční sumy, čistého obrátu a počtu zaměstnanců, společnost musí splňovat dvě ze tří kritérií.

Komise navrhla zrušit požadavky na zveřejňování účetních závěrek pro malé podniky proto, že jsou používány malým počtem uživatelů, kteří mají možnost si vyžádat informace přímo od společnosti. Současně by se měly snížit požadavky i na ostatní společnosti, které nemají velké množství externích uživatelů účetní závěrky, a povolit jim používat režim pro malé a střední podniky.⁴⁶

⁴⁶ Jedná se například o společnosti, v nichž jsou manažeři zároveň vlastníky, například generální ředitel je zároveň hlavním společníkem (za předpokladu, že žádný další společník nemá více než procentní podíl).

Zjednodušení pro všechny společnosti bylo navrhováno v oblasti konsolidací, zrušení požadavků na vykazování odložené daně a dalších zjednodušení požadavků na zveřejňování doplňujících informací.

Na sdělení komise o zjednodušeném podnikatelském prostředí reagovali respondenti z 23 zemí, z toho 22 ze zemí EU (jeden z České republiky). Výsledná zpráva (Evropská komise, 2007) představuje kvalitativní shrnutí názorů respondentů na jednotlivé části sdělení. Převážná část respondentů podpořila zjednodušení směrnic.

U návrhů předložených v oblasti účetnictví a auditu respondenti podpořili:

- ustanovení o rozdělení subjektů na malé, střední a velké podle bilanční sumy, čistého obrátu a počtu zaměstnanců,
- možnost vyjmout „mikrosubjekty“ z oblasti působnosti směrnice,
- zjednodušení požadavků na zveřejňování malých subjektů,
- zjednodušení vykazování středně velkých společností.

Naopak proti zrušení vybraných požadavků na zveřejnění u malých firem se postavily tři čtvrtiny respondentů.

Další reakce byly zaměřené na zjednodušení pro všechny subjekty, jako např. zrušení vykazování odložené daně nebo zjednodušení v oblasti konsolidací. Mezi dalšími návrhy se objevily komentáře k IFRS pro malé a střední podniky, které byly uznány za příliš složité a pro potřeby malých a středních podniků nevyhovující.

Další konzultace o přezkumu direktiv proběhla v únoru až říjnu 2009, kdy byly zveřejněny výsledky. Konzultační materiál (Evropská komise, 2009) jako důvody ke změnám uvádí, že čtvrtá a sedmá směrnice sloužily jako základ pro účetní výkaznictví asi 30 let, během kterých se změnilo podnikatelské prostředí i potřeby uživatelů. Účetní výkaznictví se v EU změnilo i v roce 2005, kdy se zavedla povinnost sestavovat účetní závěrky v souladu s IFRS pro společnosti kotované na burze. Směrnice byly v průběhu let několikrát změněny, ale zásadní revize neproběhla. Uvádí se, že mnoho pozměňovacích návrhů a nové požadavky činily směrnici složitější a obtížnější. Směrnice obsahují mnoho možností volby, a tím je srovnávání účetních výkazů v rámci různých členských států obtížnější. Cílem přezkumu bylo získat podklady pro modernizaci a zjednodušení účetního výkaznictví.

Hlavní výsledky konzultace:

- Většina respondentů vyjádřila podporu zjednodušenému výkaznictví pro malé a střední podniky.
- Se soustředěním účetních zásad do jedné sekce směrnice souhlasilo 84 % respondentů.
- Změny nebo vyjasnění navrhovaných zásad, případně jejich doplnění, navrhla polovina respondentů (například požadavky na definování cíle účetní závěrky a jejich jednotlivých prvků – aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy).

- S návrhem na restrukturalizaci směrnic přístupem „zdola nahoru“ („bottom-up“), kdy by se jako první stanovily požadavky pro malé podniky a další pro velké a střední podniky by se postupně přidávaly, souhlasilo 60 % respondentů.
- Se současnými pravidly na vykazování malých a středních podniků bylo spokojeno pouze 30 % respondentů.
- Další otázky směřovaly ke zjednodušení směrnice i pro další kategorie podniků (kde respondenti příliš prostoru pro zjednodušení nevidí), vhodnosti a velikosti kritérií pro klasifikaci účetních jednotek na malé, střední a velké (bilanční suma, čistý obrat, počet zaměstnanců), povinnosti zavést výkaz o peněžních tocích, k formátu výkazů, otázkám vykazování mimořádných položek nákladů a výnosů a dalším.

Součástí probíhajícího přezkumu směrnic o účetnictví byly i konzultace o Mezinárodním standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities). Cílem konzultace bylo získat názor na použití standardu a zároveň vymezit vztah mezi směrnici a standardem.

Otázky v konzultačním materiálu byly zaměřeny následovně:

- vhodnost využití standardu v Evropě, případně pro konkrétní typy podniků,
- vymezení nákladů a přínosů spojených s vykazováním podle standardu,
- užitečnost poskytovaných informací,
- srovnatelnost účetních závěrek,
- možnost začlenění standardu do právního rámce EU pro účetnictví,
- vymezení a řešení oblastí, které jsou mezi direktivou a standardem neslučitelné,
- připomínky k přepracování směrnic, jejich postavení a další vývoj.

V reakci na konzultační materiál respondenti obecně potvrdili svou podporu směrnice o účetnictví jako základního rámce účetnictví v EU. V odpovědích byl kladen důraz na klíčovou úlohu směrnic v rámci EU, měly by poskytovat soubor všeobecných účetních principů platných v celé EU. Zjednodušené a revidované směrnice by měly zajistit potřeby malých a středních podniků. Názory na standard byly rozdílné.

Argumenty odpůrců:

- Standard je složitý, obzvláště pro malé podniky.
- Pro podniky, které působí jenom lokálně, není nutná mezinárodní srovnatelnost a sestavovatelé i uživatelé jsou zvyklí na vnitrostátní účetní pravidla.
- V souvislosti se zavedením standardu by vzrostly náklady na přípravu účetních závěrek a školení zaměstnanců. Malé podniky by měly horší přístup k firemnímu vzdělávání.

- Standard nepostihne úzkou vazbu mezi účetnictvím a daněmi u obchodních společností, která existuje v řadě členských zemí.
- Standard není v souladu s podmínkami rozdělování zisku u obchodních společností.

Argumenty zastánců:

- Standard přispěje k větší mezinárodní srovnatelnosti.
- Zjednoduší postupy při sestavování konsolidovaných účetních závěrek.
- Zvýší možnost získávání mezinárodních financí.
- Mnozí respondenti uvedli, že uživatelé účetnictví by měli prospěch z rozšířené působnosti standardu především v důsledku zvýšené schopnosti analyzovat a porovnávat účetní závěrky sestavené v různých jurisdikcích, došlo by ke zjednodušení přeshraničních fúzí i přeshraniční spolupráce.
- Norma je vhodná pro mezinárodní skupiny a dceřiné společnosti vykazující podle IFRS.
- Společný účetní jazyk by zlepšil komunikaci mezi obchodními partnery, investory a věřiteli se sídlem v zahraničí, přispěl by i k usnadnění mobility účetních a auditorů v rámci EU a zlepšil vyhlídky na společné vzdělávání.
- Investorům a ratingovým agenturám by se zlepšily podmínky pro rozhodování.

V procesu možného sblížení směrnice a standardu se někteří respondenti vyjádřili pro zrevidování směrnice tak, aby nebyla v rozporu se standardem, někteří pro přijetí standardu jako možnosti volby, a jiní naopak varovali před radikálními změnami a vyjádřili se spíše pro evoluční proces.

Komise přezkoumala možnost přijetí IFRS pro malé a střední podniky na úrovni EU a tuto možnost zamítla. Na základě rozdílů mezi standardem a směrnicí došla k závěru, že standard by nebyl vhodným nástrojem pro snižování administrativní zátěže. Posuzovatelé vycházeli z toho, že standard pro malé a střední podniky je novým standardem (byl schválen v roce 2009), chybí zkušenosti s jeho uplatněním po celém světě. Rozhodující byly i některé odlišnosti mezi směrnicí a standardem, jako například vykazování nesplaceného upsaného akciového kapitálu, snížení hodnoty goodwillu, u kterého není možné spolehlivě odhadnout očekávanou dobu životnosti. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto, že explicitní, úplné přijetí standardu nebude možné.

Na základě výsledků konzultací byl 25. 10. 2011 zveřejněn návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady o ročních finančních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách určitých typů podniků. Součástí zveřejněného návrhu bylo shrnutí předchozích aktivit souvisejících se vznikem nové směrnice. V dokumentu bylo konstatováno, že v rámci přípravných prací na novelizované směrnici bylo provedeno několik přezkoumání (viz tabulka 5.1), která se zaměřila na:

- snížení administrativní zátěže a zjednodušení administrativy zejména s důrazem na malé společnosti,
- zlepšení vypovídací schopnosti a srovnatelnosti účetních závěrek s důrazem na ty společnosti, pro které jsou tato hlediska významná v důsledku aktivní přeshraniční činnosti a vyššího počtu zúčastněných stran,
- ochranu základní potřeby uživatelů se zaměřením na uchování potřebných účetních informací,
- zlepšení transparentnosti plateb, které vládám odvádí těžební průmysl a společnosti, které těží základní lesy.

Z konzultací vyplynulo, že přímo zúčastněné strany⁴⁷ jsou celkově spokojené se současným rámcem, který z všeobecného hlediska fungoval v průběhu let dobře. Prostor pro změny vidí v určitých zjednodušeních zejména u nejmenších podniků, zároveň poukázaly na potřebu zvýšit spolehlivost a srovnatelnost účetních výkazů zvláště v případě větších společností, jež obvykle vykonávají rozsáhlejší zahraniční operace.

Návrh směrnice předložil revizi a modernizaci vybraných požadavků, které byly obsaženy v současných směrnících. Návrh obsahoval:

- kategorizaci podniků na malé, střední a velké,
- snížení požadavků na vykazování v přílohách účetní závěrky pro malé a střední podniky,
- omezení povinného auditu,
- stanovení výjimek ze sestavování konsolidovaných účetních závěrek pro malé konsolidační skupiny,
- zavedení požadavku zveřejňování plateb velkých podniků a subjektů veřejného zájmu vládám,
- snížení počtu možností volby (například snížení výběru z formátů výsledovek),
- zavedení zásady „upřednostnění obsahu před formou“.

[5.2] Obsah směrnice

Směrnice se vztahuje na roční individuální a konsolidovanou účetní závěrku vybraných účetních jednotek. Skládá se z 11 kapitol:

Kapitola 1	Oblast působnosti, definice, kategorie podniků a skupin
Kapitola 2	Obecná ustanovení a obecné zásady
Kapitola 3	Rozvaha a výsledovka
Kapitola 4	Příloha k účetní závěrce
Kapitola 5	Zpráva vedení podniku
Kapitola 6	Konsolidované účetní závěrky a zprávy

⁴⁷ K přímo zúčastněným stranám patří sestavovatelé a uživatelé účetních výkazů a orgány veřejné správy.

- Kapitola 7 Zveřejňování
- Kapitola 8 Audit
- Kapitola 9 Osvobození a omezení týkající se osvobození
- Kapitola 10 Zpráva o platbách vládám
- Kapitola 11 Závěrečná ustanovení

V kapitole 1 **Oblast působnosti, definice a kategorie podniků a skupin**, v článku 1 Oblast působnosti jsou vymezeny formy podniků, které spadají do její působnosti.⁴⁸

V článku 2 Definice jsou definovány pojmy používané ve směrnici: subjekt veřejného zájmu, účasti (práva, která drží jeden podnik na základním kapitálu jiných podniků), spřízněné strany, dlouhodobá aktiva, čistý obrat, pořizovací cena, výrobní náklady, úpravy hodnot, mateřský podnik, dceřiný podnik, skupina podniků, podniky ve skupině, přidružený podnik, investiční podniky, finanční holdingové podniky, významnost. Stejně jako v předchozí čtvrté direktivě, nejsou definovány základní prvky účetní závěrky, aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady, výnosy, i když jsou v textu používány.

Článek 3 Kategorie podniků a skupin obsahuje rozdělení podniků do kategorií malé, střední, velké. Kategorizace se provádí na základě bilanční sumy,⁴⁹ čistého obratu⁵⁰ a průměrného počtu zaměstnanců, kdy podniky k rozvahovému dni nepřekračují dvě ze tří kritérií (podrobněji odd. 5.3).

Kapitola 2 **Obecná ustanovení a obecné zásady** obsahuje obecná ustanovení vztahující se k účetní závěrce, vymezuje rozsah účetní závěrky, tj. výkazy, které musí obsahovat, podmínky věrného a pravdivého zobrazení a souladu se směrnicí, povinnost zveřejňování výkazů, způsob identifikace účetních výkazů, předpoklad trvání podniků, stálost metod, konzistence vykazování, zásadu opatrnosti, bilanční kontinuitu, pravidla pro oceňování nebo případné přeceňování položek účetních výkazů.

Kapitola 3 **Rozvaha a výsledovka** obsahuje obecná ustanovení pro rozvahu a výsledovku. Vymezuje dva typy rozvahy a dva typy výsledovky, které jsou uvedeny v podobném členění v přílohách III, IV, V, VI směrnice. Obsahuje pokyny k vykazování jednotlivých položek účetních výkazů a zjednodušení pro malé a střední podniky.

48 V příloze I a II směrnice jsou vyjmenovány typy podniků v každém členském státu. V České republice jsou to společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

49 Bilanční suma uvedená zahrnuje celkovou hodnotu aktiv uvedených v položkách A až E, části „aktiva“ podle vzoru členění rozvahy stanoveného v příloze III nebo aktiv uvedených v položkách A až E podle vzoru členění rozvahy stanoveného v příloze IV. Zjednodušené výkazy viz tabulky 4.2, 4.3, 4.4 a 4.5. Plnou verzi výkazů obsahují přílohy 4–7.

50 Čistým obratem se rozumí částky pocházející z prodeje výrobků a z poskytování služeb po odečtení prodejních slev, daně z přidané hodnoty a ostatních daní přímo spojených s obratem.

Kapitola 4 **Příloha k účetní závěrce** vymezuje informace, které musí obsahovat příloha a které doplňují a rozšiřují údaje obsažené přímo ve výkazech.

Kapitola 5 **Zpráva vedení podniku** obsahuje požadavky na sestavení této zprávy. Zpráva musí obsahovat přehled vývoje a výkonnosti činnosti podniku a jeho situace, jakož i popis zásadních rizik a nejistot, kterým podnik čelí.

Kapitola 6 **Konsolidované účetní závěrky** vymezuje oblast působnosti konsolidovaných účetních závěrek, zahrnuje požadavky na jejich sestavování, osvobození od konsolidace, popisuje metody konsolidace, požadavky na přílohu ke konsolidovaným účetním závěrkám a konsolidovanou zprávu o vedení podniku.

Kapitola 7 **Zveřejňování** ukládá členským státům, aby zajistily zveřejnění svých účetních výkazů spolu s výrokiem auditora, a stanovuje osvobození a zjednodušení pro malé a střední podniky.

Kapitola 8 **Audit** vyžaduje, aby členské státy zajistily, aby audit účetní závěrky subjektů veřejného zájmu a středních a velkých podniků prováděl jeden nebo více statutárních auditorů nebo auditorských společností, které členské státy schválily pro provádění povinných auditů na základě směrnice 2006/43/ES. Popisuje také obsah zprávy auditora.

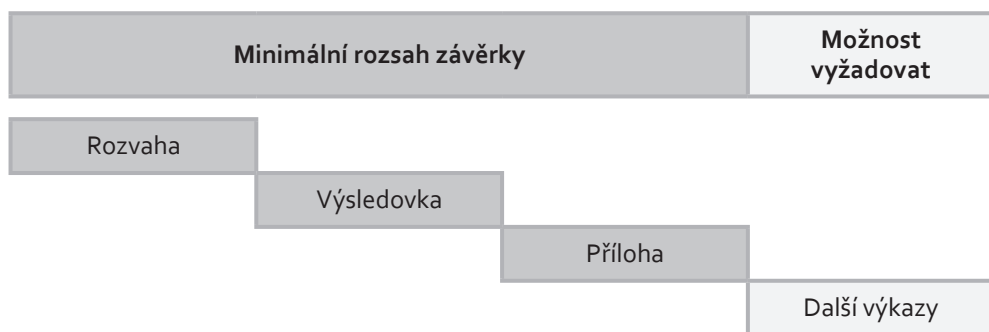
Kapitola 9 **Osvobození a omezení týkající se osvobození** vymezuje podmínky osvobození od vykazování vybraných informací pro mikropodniky, pro dceřiné a mateřské podniky při konsolidaci, pro podniky, které jsou společníky s ručením omezeným v jiných podnicích, a omezení osvobození pro subjekty veřejného zájmu.

Kapitola 10 **Zpráva o platbách vládám** definuje typy podniků, od kterých se vyžadují zprávy vládám, popisuje obsah zprávy pro individuální podniky i skupiny a způsob zveřejnění.

Kapitola 11 **Závěrečná ustanovení** popisuje výkon přenesené pravomoci, sankce za nedodržení, zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS, vstup směrnice v platnost a uvedení účinnosti předpisů členských států EU do souladu se směrnicí.

[5.2.1] Účetní závěrka

Roční účetní závěrka (Kapitola 2 článek 4 směrnice) musí být sestavena v souladu se směrnicí, zahrnuje minimálně rozvahu, výsledovku a přílohu, případně mohou členské státy vyžadovat i další výkazy (obrázek 5.1).



Obrázek 5.1: Složky účetní závěrky

Zdroj: vlastní zpracování

Musí podávat věrný a pravdivý obraz o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření podniku, v příloze mohou být uvedeny i další informace nad rámec směrnice, které naplnění požadavku věrného a pravdivého zobrazení potvrdí. V případě, že by použití směrnice bylo neslučitelné s věrným a pravdivým zobrazením, příslušné ustanovení se nepoužije. Zdůvodnění této skutečnosti s vysvětlením vlivu na aktiva, pasiva, finanční situaci a výsledek hospodaření podniku se uvede v příloze k účetní závěrce. Členské státy mohou vymezit příslušné výjimečné případy a stanovit odpovídající zvláštní pravidla, která se mají v takových případech použít.

Dokument označující účetní závěrku musí obsahovat název podniku, právní formu a sídlo společnosti, případně údaj, že je společnost v likvidaci (Směrnice 2009/101/ES).

Účetní závěrky musí být sestaveny v souladu s obecnými zásadami, uvedenými v článku 6 směrnice:

- a) předpokládá se, že podnik bude ve své činnosti nepřetržitě pokračovat;
- b) účetní pravidla a metody oceňování nelze od jednoho účetního období k druhému měnit;
- c) uznávání a oceňování položek se provádí na základě zásady opatrnosti, tj. že se mohou uznávat jenom zisky realizované k rozvahovému dni; musí se zveřejňovat všechny závazky, i ty, co vznikly mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení závěrky; musí se zveřejňovat všechny záporné úpravy hodnot bez ohledu na výsledek hospodaření;
- d) částky zachycené v rozvaze a výsledovce se stanoví na aktuálním principu;
- e) počáteční rozvaha každého účetního období musí odpovídat konečné rozvaze předchozího účetního období;
- f) jednotlivé složky aktiv a pasiv se oceňují odděleně;
- g) jakákoli kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů je zakázána;

- h) položky zachycené ve výsledovce a v rozvaze se vykazují s ohledem na podstatu dotčené transakce nebo ujednání;
- i) položky zachycené v účetní závěrce se oceňují v pořizovacích cenách či výrobních nákladech;
- j) požadavky týkající se účetního zachycování, oceňování, vykazování, uvádění informací a konsolidace stanovené ve směrnici nemusí být dodržovány, jestliže je účinek jejich dodržování nevýznamný.

U výše uvedených zásad je možné uplatnit výjimky:

- U zákazu kompenzace (písm. g) mohou členské státy ve zvláštních případech povolit nebo vyžadovat, aby podniky prováděly kompenzaci mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů, jsou-li kompenzované částky uvedeny v hrubé výši v příloze v účetní závěrce.
- Členské státy mohou podniky osvobodit od požadavků zaúčtovat položky rozvahy a výsledovky s ohledem na podstatu transakce nebo ujednání (písm. h).
- Členské státy mohou omezit oblast působnosti (písm. j) na vykazování a uvádění informací.
- Vedle částek zachycených v souladu s písm. c) mohou členské státy povolit nebo vyžadovat, aby byly zachycovány všechny předvídatelné závazky a potenciální ztráty vznikající v průběhu daného nebo předchozího účetního období, a to i v případě, že se stanou zřejmými až mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení rozvahy.

[5.2.2] Oceňování položek účetní závěrky

Položky zachycované v ročních účetních závěrkách by měly být v zájmu spolehlivosti informací v souladu s odst. 18 směrnice oceňovány v pořizovacích cenách⁵¹ či výrobních nákladech.⁵² Členské státy by však měly mít možnost povolit či vyžadovat, aby podniky provedly přecenění svých dlouhodobých aktiv tak, aby se uživatelům účetních závěrek dostalo relevantnějších informací.

Členské státy mohou všem podnikům nebo vybraným druhům podniků v souladu s kap. 2 odstavci 7 a 8 povolit nebo od nich vyžadovat oceňování dlouhodobých

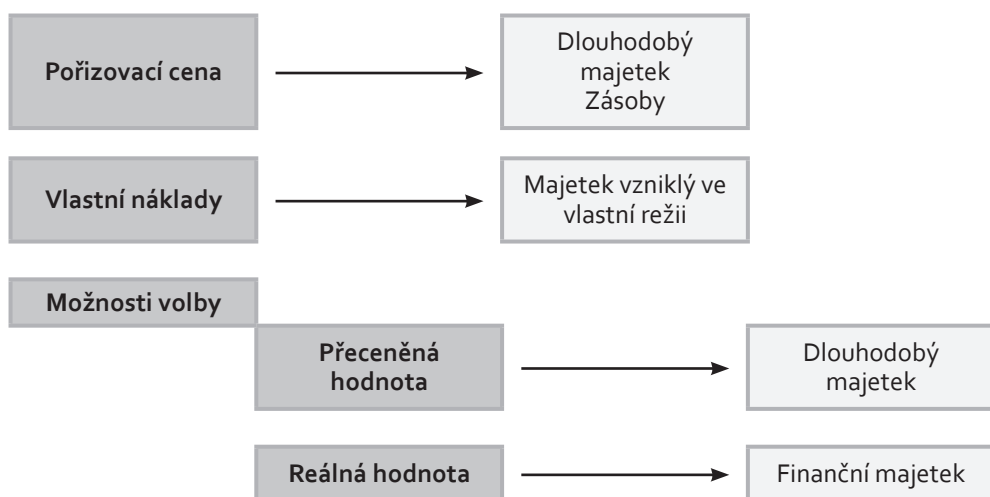
51 Pořizovací cenou je cena, která má být zaplacená, zvýšená o související náklady a snižena o jakékoli související snížení nákladů na pořízení (směrnice, kapitola 1 článek 2 odst. 6).

52 Výrobní náklady zahrnují pořizovací cenu surovin, spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou položkou. Mohou zahrnovat i přiměřenou poměrnou část fixních nebo variabilních režijních nákladů nepřímě přiřaditelných k dané položce, jestliže se vztahují k období výroby. Náklady na distribuci se do těchto nákladů nezahrnují (směrnice, kapitola 1 článek 2 odst. 7).

aktiv v přeceněných hodnotách.⁵³ V případě, že bude stanovena možnost přecenění, musí členské státy zároveň vymezit obsah, limity a pravidla používání.

Rozdíl mezi původní a přeceněnou cenou se v rozvaze zobrazí ve vlastním kapitálu v položce Fond z přecenění. Může být kdykoli zcela nebo částečně kapitalizován. Pokud již částky zahrnuté do fondu z přecenění nejsou k účtování na základě přecenění zapotřebí, fond z přecenění se sníží. Členské státy mohou stanovit pravidla pro používání fondu z přecenění za předpokladu, že převody z fondu z přecenění do výsledovky je možné uskutečnit jen tehdy, pokud byly převedené částky zachyceny ve výsledovce jako náklady nebo pokud odrážejí zvýšení hodnoty, které již bylo skutečně realizováno. Žádná část fondu z přecenění nesmí být přímo ani nepřímo rozdělena, pokud nepředstavuje skutečně realizované zvýšení hodnoty. Na základě přeceněné hodnoty se každoročně vypočítávají úpravy hodnot.

V souladu s článkem 8 směrnice mohou členské státy povolit nebo vyžadovat oceňování vybraných finančních nástrojů (včetně derivátových) reálnou hodnotou.⁵⁴ Oceňovací základny ukazuje obrázek 5.2.



Obrázek 5.2: Metody oceňování

Zdroj: vlastní zpracování

53 Stanoví-li vnitrostátní právo oceňování na základě přecenění, vymezí současně jeho obsah, limity a pravidla používání (kapitola 1 článek 7 odst. 1).

54 Reálná hodnota se v případě finančních nástrojů, pro které lze snadno identifikovat hodnověrný trh, stanoví podle tržní hodnoty. Nelze-li tržní hodnotu pro některý nástroj snadno zjistit, ale lze ji zjistit pro jeho jednotlivé složky nebo pro podobný nástroj, je možné tržní hodnotu odvodit z tržní hodnoty jeho složek nebo podobného nástroje. V případě finančních nástrojů, pro které nelze snadno identifikovat hodnověrný trh, podle hodnoty vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud tyto oceňovací modely a techniky zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty.

[5.2.3] Rozvaha a výsledovka

Směrnice uvádí dva typy rozvahy a dva typy výsledovky. Členské státy si zvolí jeden nebo oba typy rozvahy stanovené v přílohách III a IV směrnice a jeden nebo dva typy výsledovky stanovené v přílohách V a VI směrnice. Agregované typy rozvah uvádějí tabulky 5.2 a 5.3, plná verze je v přílohách 4 a 5. Agregované typy výsledovek uvádějí tabulky 5.4 a 5.5, plná verze je v přílohách 6 a 7.

Členění rozvahy a výsledovky se nesmí měnit od jednoho účetního období ke druhému, odchylka je povolena ve výjimečných případech za účelem podání věrného a pravdivého zobrazení. Každá odchylka se musí zdůvodnit v příloze. Položky v rozvaze a výsledovce se uvádějí odděleně ve stanoveném pořadí. Je možné provést podrobnější členění nebo vložení mezisoučtů za předpokladu, že zůstane zachována původní struktura.

Povolena je úprava názvosloví u položek označených arabskými číslicemi, pokud se jedná o specifické položky konkrétního hospodářského odvětví. Položky označené arabskými číslicemi mohou být i sloučeny, pokud je jejich výše nevýznamná. Je možné přizpůsobit vzory členění rozvahy i výsledovky tak, aby zahrnovaly rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty. U každé položky se uvádí číselný údaj za běžné a minulé účetní období.

Tabulka 5.2: Horizontální členění rozvahy

		Aktiva
A.		Nesplacený upsaný základní kapitál
B.		Zřizovací výdaje
C.		Dlouhodobá aktiva
	I.	Nehmotná aktiva
	II.	Hmotná aktiva
	III.	Finanční aktiva
D.		Krátkodobá aktiva
	I.	Zásoby
	II.	Pohledávky
	III.	Investice
	IV.	Bankovní a pokladní hotovost
E.		Náklady a příjmy příštích období
		Vlastní kapitál a cizí zdroje
A.		Vlastní kapitál
	I.	Upsaný základní kapitál
	II.	Emisní ážio

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

	III.	Fond z přecenění
	IV.	Fondy
	V.	Výsledek hospodaření za minulá účetní období
	VI.	Výsledek hospodaření za účetní období
B.		Rezervy
C.		Závazky
D.		Výdaje a výnosy příštích období

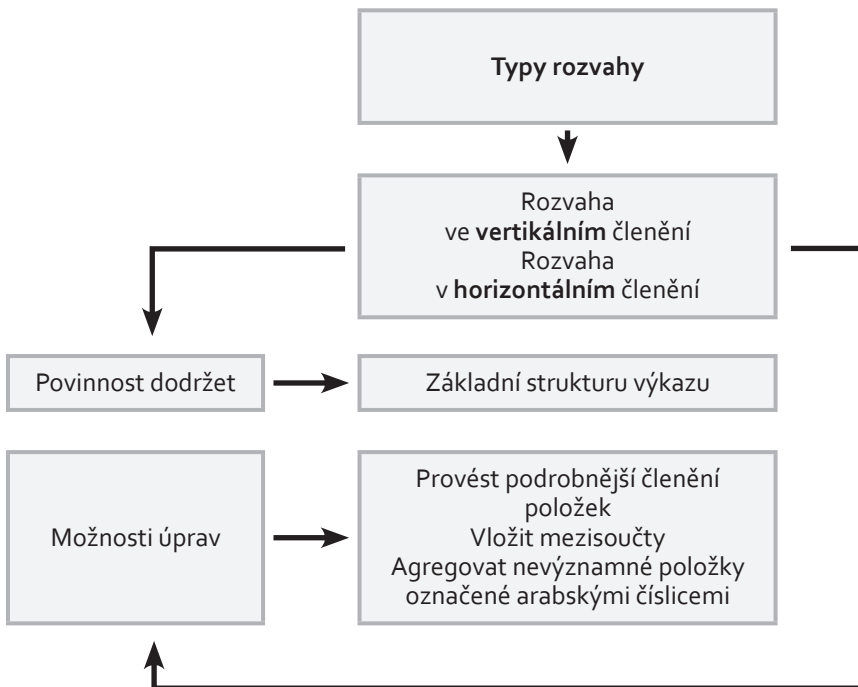
Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Tabulka 5.3: Vertikální členění rozvahy

A.		Nesplacený upsaný základní kapitál
B.		Zřizovací výdaje
C.		Dlouhodobá aktiva
	I.	Nehmotná aktiva
	II.	Hmotná aktiva
	III.	Finanční aktiva
D.		Krátkodobá aktiva
	I.	Zásoby
	II.	Pohledávky
	III.	Investice
	IV.	Bankovní a pokladní hotovost
E.		Náklady a příjmy příštích období
F.		Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku
G.		Čistá krátkodobá aktiva/závazky
H.		Celková aktiva snížená o krátkodobé závazky
I.		Závazky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok
J.		Rezervy
K.		Výdaje a výnosy příštích období
L.		Vlastní kapitál
	I.	Upsaný základní kapitál
	II.	Emisní ážio
	III.	Fond z přecenění
	IV.	Fondy
	V.	Výsledek hospodaření za minulá účetní období
	VI.	Výsledek hospodaření za účetní období

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Možnosti volby při sestavení rozvahy pro členské státy ukazuje obrázek 5.3.



Obrázek 5.3: Možnosti úpravy rozvahy
Zdroj: vlastní zpracování

Pro vykazování položek rozvahy uvádí směrnice v článku 12 zvláštní ustanovení, která slouží k upřesnění položek:

- Pokud se určité aktivum či pasivum vztahuje k více než jedné položce, jeho vztah k jiným položkám se uvede buď u položky, u které se toto aktivum či pasivum vykáže, nebo v příloze v účetní závěre.
- Vlastní podíly a podíly v podnicích ve skupině se vykazují jen v položkách předepsaných pro tento účel.
- Rozdělení konkrétních aktiv na dlouhodobá nebo krátkodobá záležitosti na účelu, k němuž jsou určena.
- Věcná práva k nemovitostem a jiná podobná práva, jak je vymezuje vnitrostátní právo, se vykazují v položce „pozemky a budovy“.
- Pořizovací cena dlouhodobých aktiv s omezenou dobou ekonomické životnosti, náklady na jejich výrobu nebo jejich přeceněná hodnota se snižují o úpravy hodnot vypočítané tak, aby se hodnota těchto aktiv během doby jejich ekonomické životnosti systematicky odepisovala.
- U dlouhodobých finančních aktiv mohou členské státy povolit nebo vyžadovat úpravy hodnot tak, aby byla oceněna na nižší z hodnot, jež jim k rozvahovému dni přísluší.

- U dlouhodobých aktiv se provedou úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je doba jejich ekonomické životnosti omezena, či nikoli, tak aby byla oceněna nižší z hodnot, jež jim k rozvahovému dni přísluší, jestliže se očekává, že snížení jejich hodnoty bude trvalé. V oceňování v nižší z hodnot se nesmí pokračovat, jestliže pominuly důvody, pro které se úpravy hodnot prováděly. Veškeré úpravy hodnot je třeba vykázat ve výsledovce a uvést odděleně v příloze k účetní závěrce.
- U krátkodobých aktiv se provádějí úpravy hodnot tak, aby se vykazovala v nižší z tržních hodnot nebo ve výjimečných případech v jiné nižší hodnotě, jež jim k rozvahovému dni přísluší. V oceňování nižší z hodnot se nesmí pokračovat, jestliže pominuly důvody, pro které se úpravy hodnot prováděly.
- Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat, aby byly úroky z kapitálu vypůjčeného za účelem financování výroby dlouhodobých nebo krátkodobých aktiv zahrnuty do výrobních nákladů v rozsahu, v jakém se tyto úroky vztahují k období výroby. Každé použití tohoto ustanovení se uvede v příloze k účetní závěrce.
- Členské státy mohou povolit, aby se pořizovací cena nebo náklady na výrobu zásob zboží stejné kategorie i všech zastupitelných položek včetně investic vypočítávaly na základě vážených průměrných cen, podle metody „first in – first out (FIFO)“, „last in – first out (LIFO)“ nebo podle metody zohledňující obecně uznávané osvědčené postupy.
- Pokud je splatná částka jakéhokoli dluhu vyšší než přijatá částka, mohou členské státy povolit nebo vyžadovat, aby byl rozdíl vykázán v aktivech. Rozdíl se vykazuje samostatně v rozvaze nebo v příloze v účetní závěrce. Přiměřená částka tohoto rozdílu se každý rok odepíše a rozdíl musí být zcela odepsán nejpozději v okamžiku splacení dluhu.
- Nehmotná aktiva musí být odepsána za dobu své ekonomické životnosti. Goodwill a náklady na výzkum a vývoj musí být odepsány v rozmezí 5–10 let. Pokud jsou zřizovací výdaje vykázány v aktivech, musí být tyto výdaje odepsány nejpozději do pěti let. V případě, že zřizovací výdaje nebo aktivované náklady na vývoj nebyly zcela odepsány, nemůže dojít k rozdělení zisku, pokud výše fondů použitelných k rozdělení a zisků za minulá účetní období není nejméně rovna částce neodepsaných nákladů.
- Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo datum, ke kterému vzniknou. Členské státy mohou také povolit vytvoření rezerv určených ke krytí nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo datum, ke kterému vzniknou. K rozvahovému dni musí rezerva

představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně vzniknou, nebo v případě závazku částky, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv.

Dva typy výsledovky, uváděné v přílohách V a VI směrnice se liší podle členění nákladů na výsledovku sestavenou v souladu s druhovým členěním nákladů (tabulka 5.4) a výsledovku sestavenou v souladu s účelovým členěním nákladů (tabulka 5.5).

Tabulka 5.4: Členění výsledovky – druhové členění nákladů

1.	Čistý obrat
2.	Změny stavu zásob výrobků a nedokončené výroby
3.	Aktivace výkonů vlastní výroby
4.	Ostatní provozní výnosy
5. a)	Suroviny a jiné spotřebované výkony
b)	Ostatní externí náklady
6.	Osobní náklady
7. a)	Úpravy hodnot ve vztahu ke zřizovacím výdajům a k dlouhodobým hmotným a nehmotným aktivům
b)	Úpravy hodnot ve vztahu ke krátkodobým aktivům v rozsahu, v jakém překročily částku úpravy hodnot, která je v daném podniku běžná
8.	Ostatní provozní náklady
9.	Výnosy z účasti se samostatným uvedením výnosů z účasti od podniků ve skupině
10.	Výnosy z ostatních investic a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
11.	Výnosové úroky a podobné výnosy se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
12.	Úpravy hodnot finančních aktiv a investic držených jako krátkodobá aktiva
13.	Nákladové úroky a podobné náklady se samostatným uvedením částek splatných podnikům ve skupině
14.	Daň ze zisku
15.	Výsledek hospodaření po zdanění
16.	Ostatní daně nevykázané v položkách 1–15
17.	Výsledek hospodaření za účetní období

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

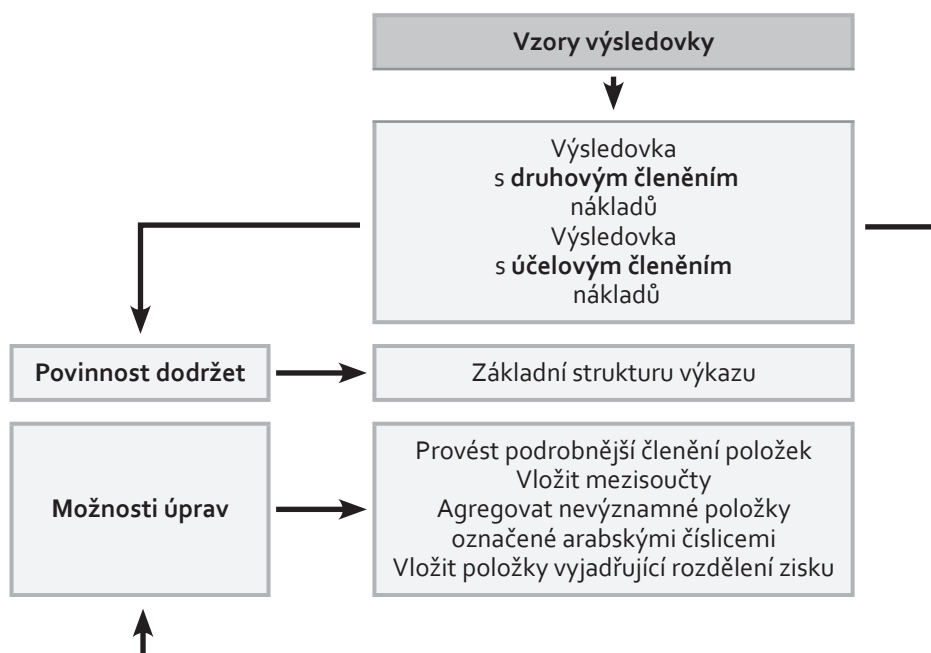
Tabulka 5.5: Členění výsledovky – účelové členění nákladů

1.	Čistý obrat
2.	Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby
3.	Hrubý zisk nebo ztráta
4.	Odbytové náklady
5.	Správní náklady

6.	Ostatní provozní výnosy
7.	Výnosy z účasti se samostatným uvedením výnosů z účasti od podniků ve skupině
8.	Výnosy z ostatních investic a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
9.	Výnosové úroky a podobné výnosy se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
10.	Úpravy hodnot finančních aktiv a investic držených jako krátkodobá aktiva
11.	Nákladové úroky a podobné náklady se samostatným uvedením částek splatných podnikům ve skupině
12.	Daň ze zisku
13.	Výsledek hospodaření po zdanění
14.	Ostatní daně nevykázané v položkách 1–13
15.	Výsledek hospodaření za účetní období

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Členské státy zvolí jeden nebo oba vzory výsledovky. Členské státy mohou podnikům povolit či vyžadovat, aby místo prezentace výsledovky předkládaly výkaz finanční výkonnosti, je-li obsah takto poskytovaných informací přinejmenším rovnocenný obsahu informací, které jsou požadovány ve výsledovce. Možnosti úpravy výsledovky uvádí obrázek 5.4.



Obrázek 5.4: Možnosti úprav výsledovky

Zdroj: vlastní zpracování

[5.2.4] Variantní řešení ve směrnici

Směrnice v mnoha případech obsahuje variantní řešení jednotlivých situací, která jsou označena formulací „povolit či vyžadovat“⁵⁵ nebo odkazy na národní legislativu.

Variantní řešení vzniklo jako důsledek skutečnosti, že účetní směrnice jsou určeny pro země, které spadají do dvou odlišných systémů regulace účetnictví. Každá evropská země má svůj národní regulační systém, který vychází z právního systému a způsobu financování domácích společností. Existují dva typy právní kultury: anglosaský typ právní kultury a kontinentální typ právní kultury. Právo volby umožňuje při transpozici směrnic do národních legislativ určitou obsahovou volnost a respektování národních specifik (Žárová, 2006).

Tyto varianty do jisté míry zjednoduší aplikaci směrnice, ale v konečném součtu snižují vypovídací schopnost účetních výkazů, protože neposkytují uživatelům srovnatelné informace. Možnosti volby v jednotlivých částech směrnice uvádějí tabulky 5.6–5.8.

Tabulka 5.6: Varianty uváděné v úvodu ve zdůvodnění směrnice

Situace	Odkaz	Možnost volby
Možnost zavést vlastní režim pro mikropodniky	Odstavce 14, 15 zdůvodnění směrnice	Členské státy by měly zohlednit konkrétní podmínky a potřeby svých vlastních trhů.
Kompensace jednotlivých položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů	Odstavec 16 zdůvodnění směrnice	Nemělo by být dovoleno provádět kompenzaci mezi položkami aktiv a pasiv a mezi položkami nákladů a výnosů a složky aktiv a pasiv by měly být oceňovány odděleně. Členské státy by měly mít možnost povolit nebo vyžadovat , aby podniky prováděly kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv a mezi položkami nákladů a výnosů.
Oceňování položek účetní závěrky	Odstavec 18 zdůvodnění směrnice	Položky zachycované v účetních závěrkách by měly být v zájmu spolehlivosti informací oceňovány v pořizovacích cenách či výrobních nákladech. Členské státy by měly mít možnost povolit či vyžadovat , aby podniky provedly přecenění svých dlouhodobých aktiv tak, aby se uživatelům účetních závěrek dostalo relevantnějších informací.
Oceňování finančních nástrojů	Odstavec 19 zdůvodnění směrnice	Členské státy by měly povolit u některých finančních nástrojů systém účtování v reálných hodnotách. Navíc by měly mít možnost povolit či vyžadovat , aby bylo v reálných hodnotách účtováno o aktivech jiných, než jsou finanční nástroje.

55 „permitted or require“

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

Situace	Odkaz	Možnost volby
Vzory rozvahy	Odstavec 20	Členské státy by měly vyžadovat , aby byl používán jeden ze stanovených vzorů členění rozvahy, a měly by mít možnost nabídnout výběr ze dvou stanovených vzorů členění. Členské státy by však měly mít možnost povolit či vyžadovat , aby podniky tyto vzory členění upravily a předkládaly rozvalu, v níž budou rozlišeny krátkodobé a dlouhodobé položky.
Vzory výsledovky	Odstavec 20	U výsledovky by měla být povolena možnost druhového nebo účelového členění nákladů. Členské státy by měly vyžadovat , aby byl používán jeden ze stanovených vzorů členění výsledovky, a měly by mít možnost nabídnout výběr ze dvou stanovených vzorů členění. Členské státy by měly rovněž možnost povolit , aby podniky místo výsledovky předkládaly výkaz finanční výkonnosti.

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Tabulka 5.7: Varianty uváděné v kapitole 2 Obecná ustanovení a obecné zásady

Situace	Odkaz	Možnost volby
Odklon od pravidel směrnice	Článek 4 odstavce 4 a 5	Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že uplatňování některého ustanovení směrnice je neslučitelné s věrným a pravdivým zobrazením, ustanovení se nepoužije, důvod se uvede v příloze včetně vysvětlení vlivu na jednotlivé položky účetní závěrky. Členské státy mohou vymezit příslušné výjimečné případy a stanovit odpovídající zvláštní pravidla, která se mají v takových případech použít.
Zobrazení položek rozvahy a výsledovky s ohledem na podstatu transakce	Článek 5 odstavce 1h a 3	Položky zachycené ve výsledovce a v rozvaze se zaúčtují a vykazují s ohledem na podstatu dotčené transakce nebo ujednání. Členské státy mohou podniky od tohoto požadavku osvobodit .
Kompensace jednotlivých položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů	Článek 5 odstavce 1g a 2	Jakákoli kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů je zakázána. Členské státy mohou ve zvláštních případech povolit nebo vyžadovat , aby podniky prováděly kompenzaci mezi položkami, částky v hrubé výši je třeba uvést v příloze účetní závěrky.

Situace	Odkaz	Možnost volby
Alternativní metoda oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách	Článek 7	Položky zachycené v účetních výkazech se oceňují v pořizovacích cenách nebo výrobních nákladech. Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách. Stanoví-li vnitrostátní právo oceňování na základě přecenění, vymezí současně jeho obsah, limity a pravidla používání.
Alternativní metoda oceňování reálnou hodnotou	Článek 8	Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat oceňování finančních nástrojů včetně derivátových finančních nástrojů reálnou hodnotou; mohou povolit nebo vyžadovat oceňování určitých kategorií aktiv jiných než finanční nástroje částkami stanovenými na základě reálné hodnoty.

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Tabulka 5.8: Varianty uváděné v kapitole 3 Rozvaha a výsledovka

Situace	Odkaz	Možnost volby
Specifické položky rozvahy	Článek 9 odstavec 3	Vyžaduje-li to zvláštní povaha podniku, přizpůsobí se členění, zařazení a odborné názvosloví položek rozvahy a výsledovky, které jsou označeny arabskými číslicemi. Členské státy mohou takové přizpůsobení vyžadovat od podniků, jež náleží k určitému konkrétnímu hospodářskému odvětví.
Sloučení nevýznamných položek účetní závěrky	Článek 9 odstavec 3	Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat , aby byly položky rozvahy a výsledovky označené arabskou číslicí sloučeny, pokud je jejich výše nevýznamná nebo pokud jejich sloučení přispěje k větší transparentnosti. Sloučené položky se uvedou odděleně v příloze v účetní závěrce.
Rozdělení zisku a ztráty ve výkazech	Článek 9 odstavec 6	Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat přizpůsobení vzorů členění rozvahy a výsledovky tak, aby zahrnovaly rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty.
Prezentace rozvahy	Článek 10	Členské státy předepíší jeden nebo oba ze vzorů členění rozvahy stanovených ve směrnici. Pokud předepíší oba vzory, povolí podnikům , aby si vybraly, který z předepsaných vzorů členění přijmou.

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

Situace	Odkaz	Možnost volby
Alternativní prezentace rozvahy	Článek 11	Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat , aby podniky při prezentaci položek rozlišovaly mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami v členění odlišném od vzoru rozvah stanovených směrnicí, pokud obsah poskytovaných informací je přinejmenším rovnocenný obsahu informací, jež mají být poskytnuty v souladu se směrnicí.
Úprava hodnoty dlouhodobých finančních aktiv	Článek 12 odstavec 6b	Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat úpravy hodnot u dlouhodobých finančních aktiv tak, aby byla oceněna na úrovni nižší z hodnot, jež jim k rozvahovému dni přísluší.
Kapitalizace úroků	Článek 12 odstavec 8	Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat , aby byly úroky z kapitálu vypůjčeného za účelem financování výroby dlouhodobých nebo krátkodobých aktiv zahrnuty do výrobních nákladů v rozsahu, v jakém se tyto úroky vztahují k období výroby.
Nákladové vzorce	Článek 12 odstavec 9	Členské státy mohou povolit , aby se pořizovací cena nebo náklady na výrobu zásob zboží stejné kategorie i všech zastupitelných položek včetně investic vypočítávaly na základě vážených průměrných cen, podle metody „first in – first out (FIFO)“, „last in – first out (LIFO)“ nebo podle metody zohledňující obecně uznávané osvědčené postupy.
Zobrazení dluhu	Článek 12 odstavec 10	Pokud je splatná částka jakéhokoli dluhu vyšší než přijatá částka, mohou členské státy povolit nebo vyžadovat , aby byl rozdíl vykázán v aktivech. Rozdíl se každoročně odepisuje tak, aby byl zcela odepsán nejpozději v okamžiku splacení dluhu.
Prezentace výsledovky	Článek 13 odstavec 1	Členské státy předepíší jeden nebo oba vzory členění výsledovky stanovené ve směrnicí. Pokud předepíší oba vzory členění, mohou podnikům povolit , aby si vybraly, který z předepsaných vzorů členění přijmou.
Odchylka od prezentace výsledovky	Článek 13 odstavec 2	Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat , aby místo prezentace položek výsledovky v souladu se směrnicí předkládaly výkaz finanční výkonnosti, je-li obsah takto poskytovaných informací přinejmenším rovnocenný obsahu informací, které jsou požadovány směrnicí.

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

[5.3] Účetní výkaznictví malých a středních podniků

Směrnice ve svém úvodu odkazuje na dokumenty zaměřené na postavení malých a středních podniků (Strategie Evropa 2020, Akt o jednotném trhu, Zelenou malým a středním podnikům, více oddíl 5.1). Cílem směrnice je zajistit, aby požadavky na malé podniky byly v celé unii harmonizovány. Vychází ze zásady „zelenou malým a středním podnikům“ a cílem je vyhnout se nepřiměřené administrativní zátěži.

Směrnice uvádí, že podporuje harmonizační snahy, ty jsou ale vyjádřeny převážně formou různých zjednodušení, která nakonec nemusí přispět (a pravděpodobně nepřispějí) k lepšímu poskytování informací. Řešením by byla určitá standardizace, která je mimo kompetenci směrnice.

Směrnice definuje v kapitole 1 článku 3 Kategorie podniků a skupin jednotlivé typy podniků, které člení na základě bilanční sumy, čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců (viz odd. 5.2), pokud k rozvahovému dni nepřekračují dvě ze tří kritérií, viz tabulka 5.9.

Tabulka 5.9: Kategorie podniků

Typ podniku	Bilanční suma (tis. EUR)	Čistý obrat (tis. EUR)	Průměrný počet zaměstnanců	Poznámka
mikro-podnik	350	700	10	
malý podnik	4 000	8 000	50	Členské státy mohou stanovit hraniční hodnoty vyšší u bilanční sumy a čistého obratu. Tyto hodnoty však nesmějí přesáhnout 6 000 000 EUR v případě bilanční sumy a 12 000 000 EUR v případě čistého obratu.
střední podnik	20 000	40 000	250	Členské státy povolí, aby při výpočtu hodnot nebyla provedena kompenzace účetních hodnot podílů na základním kapitálu podniků zahrnutých do konsolidace s odpovídajícím podílem na vlastním kapitálu takových podniků ani vyloučení vzájemných operací v konsolidovaných účetních závěrkách. V těchto případech se hraniční hodnoty pro bilanční sumu a čistý obrat zvyšují o 20 %.

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

Směrnice se snaží minimalizovat požadavky na zveřejnění, členským státům ale umožňuje tyto požadavky rozšířit v situacích, kdy by nezveřejnění určitých informací mělo negativní vliv na vypovídací schopnost účetních závěrek. Situace, ve kterých jsou zjednodušení možná, ukazuje tabulka 5.10.

Tabulka 5.10: Zjednodušení účetních závěrek malých a středních podniků

Situace	Odkaz
Pro malé podniky možnost zavést omezený režim informací uváděných v příloze účetní závěrky, rozsah omezení je na členských státech.	Odstavec 23 zdůvodnění směrnice
Pro malé a střední podniky možnost neuvádět ve zprávách vedení nefinanční informace.	Odstavec 26 zdůvodnění směrnice
Členské státy by měly mít možnost osvobodit malé podniky od povinnosti vypracovat zprávu vedení podniku.	Odstavec 27 zdůvodnění směrnice Kapitola 5 článek 19 odstavec 3
Povolit odchylky ve zveřejňování účetních závěrek malých a středních podniků .	Odstavec 38 zdůvodnění směrnice Kapitola 7 článek 31
Zjednodušení výkazů pro malé a střední podniky	Kapitola 3 článek 14

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Při zjednodušení rozvahy uváděném v článku 14 směrnice mohou členské státy povolit **malým podnikům** sestavovat zkrácenou verzi rozvahy, kdy podniky vykazují pouze položky označené písmeny a římskými číslicemi (tabulky 5.2 a 5.3), přitom musí samostatně zveřejnit pohledávky a závazky v členění na krátkodobé a dlouhodobé.

Členské státy mohou povolit malým a středním podnikům sestavovat zkrácenou výsledovku, kdy u výsledovky sestavené podle druhového členění nákladů (tabulka 5.4) položky Čistý obrat, Změna stavu zásob výrobků a nedokončené výroby, Aktivace výkonů vlastní výroby, Ostatní provozní výnosy, Suroviny a jiné spotřebované výkony lze sloučit do jedné položky s názvem Hrubý zisk nebo ztráta, viz tabulka 5.11.

Tabulka 5.11: Zjednodušení výsledovky sestavené podle druhového členění nákladů

1.	Čistý obrat	}	Hrubý zisk nebo ztráta
2.	Změny stavu zásob výrobků a nedokončené výroby		
3.	Aktivace výkonů vlastní výroby		
4.	Ostatní provozní výnosy		
5. a)	Suroviny a jiné spotřebované výkony		
b)	Ostatní externí náklady		

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

U výsledovky sestavené v souladu s účelovým členěním nákladů (tabulka 5.4) lze položky Čistý obrat, Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby, Hrubý zisk nebo ztráta a Ostatní provozní výnosy sloučit do jedné položky s názvem Hrubý zisk nebo ztráta, viz tabulka 5.12.

Tabulka 5.12: Zjednodušení výsledovky sestavené podle účelového členění nákladů

1.	Čistý obrat	}	Hrubý zisk nebo ztráta
2.	Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby		
3.	Hrubý zisk nebo ztráta		
6.	Ostatní provozní výnosy		

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

V souladu s článkem 31 směrnice mohou členské státy malé a střední podniky osvobodit od povinnosti zveřejnit výsledovku a zprávu vedení podniku. Obdobně jako článek 14 uvádí možnost zveřejňování zkrácené verze výkazů, ale rozšiřuje okruh informací, které mají být uvedeny buď ve výkazech, nebo v příloze k účetní závěrce. Samostatně je třeba zveřejnit goodwill, jednotlivé součásti hmotných a finančních aktiv a položky cizích zdrojů.

[5.4] Transpozice a implementace směrnice

Po vydání směrnic jsou členské státy v určité lhůtě povinny je transponovat a implementovat. Transpozice je formální promítnutí požadavků unijního práva do vnitrostátních předpisů. Implementace je širší pojem, zahrnuje jak samotnou transpozici, tak i následující fázi, tj. zajištění řádné aplikace transpozičního opatření a účinné vymáhání práv a povinností z něho vyplývajících (Navrátilová, 2004). Přijatá opatření sdělí Komisi, která ověří jejich správnost a úplnost. V případě problémů, jako jsou opožděné dodání nebo neúplné sdělení, může Komise zahájit řízení pro porušení práva. „Plný stav transpozice“ (100 %) nastává v okamžiku, kdy všechny členské státy oznámily prováděcí opatření, která považují za úplná.

Svoje povinnosti v souladu se směrnicí splnilo 25 členských států (89 %). Řízení o porušení probíhá proti 18 členským státům,⁵⁶ přehled uvádí tabulka 5.13.

⁵⁶ Stav k 31. 8. 2016.

Tabulka 5.13: Stav transpozice směrnice

Opatření	Státy
Státy, které sdělily plná opatření	Belgie, Dánsko, Chorvatsko, Česká republika, Estonsko, Finsko, Francie, Itálie, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemí, Polsko, Rakousko, Portugalsko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie
Státy, které sdělily dílčí opatření	Bulharsko
Státy, které nesdělily opatření	Irsko, Kypr
Státy, proti kterým bylo zahájeno řízení pro zpoždění, neúplnost nebo nesdělení	Belgie, Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Finsko, Francie, Irsko, Kypr, Lotyšsko, Lucembursko, Malta, Nizozemsko, Polsko, Rumunsko, Řecko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko

Zdroj: vlastní zpracování podle Monitoring implementation and enforcement of Directives, http://ec.europa.eu/finance/enforcement/directives/index_en.htm#accounting

Členské státy zveřejňují národní implementační opatření (National implementation measures),⁵⁷ v němž uvádějí názvy dokumentů, kterých se transpozice směrnice dotýká. Aktuální přehled⁵⁸ uvádí tabulka 5.14.

Tabulka 5.14: Přehled implementačních opatření v členských zemích EU

Stát	Počet dokumentů	Stát	Počet dokumentů
Belgie	2	Lucembursko	2
Bulharsko	2	Maďarsko	29
Česká republika	56	Malta	2
Dánsko	1	Německo	1
Estonsko	5	Polsko	8
Finsko	6	Portugalsko	3
Francie	7	Rakousko	1
Holandsko	4	Rumunsko	10
Chorvatsko	3	Řecko	3
Irsko	0	Slovensko	17
Itálie	2	Slovinsko	5
Kypr	0	Španělsko	1
Litva	62	Švédsko	21
Lotyšsko	4	Velká Británie	5

Zdroj: vlastní zpracování podle National Implementing Measures

57 Dostupné na <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/NIM/?uri=celex:32013L0034>.

58 Stav k 31. 8. 2016.

Existují velké rozdíly v počtu implementačních opatření, která členské státy provedly a zveřejnily. Česká republika je druhá⁵⁹ za Litvou co do počtu vložených opatření. Do seznamu opatření vkládají jednotlivé státy odkazy na zákony (v národních jazycích), kterých se implementace dotýká. Odkazy na vnitrostátní prováděcí opatření neznamenaají, že implementace proběhla v pořádku nebo že je ucelená.

59 Jsou vloženy všechny verze zákona o účetnictví a prováděcích vyhlášek od roku 1991.

[6] NÁRODNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ

Česká účetní legislativa (ČÚL) je národním účetním systémem, který je založený na pravidlech Evropské unie a podléhá jejím předpisům. České účetnictví je upraveno zákonem o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), prováděcími vyhláškami (vyhlášky č. 500 až 504/2002 Sb. a vyhláška č. 410/2009 Sb.) a českými účetními standardy. Zákon o účetnictví je základní, obecně platnou legislativní normou s celostátní platností, jehož forma a obsah jsou dány nejen pravidly a obsahem evropské legislativy, ale především českými legislativními pravidly a požadavky na plný soulad (věcný i terminologický) s ostatními normami českého právního řádu.

[6.1] Zákon o účetnictví

Účetnictví v České republice je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále zákon). Článek 53 odstavec 1 směrnice v prvním pododstavci ukládá členským státům, aby uvedly v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 20. července 2015 s tím, že v souladu se zněním druhého pododstavce tohoto odstavce se tyto předpisy poprvé použijí na účetní závěrky sestavené za účetní období počínající od 1. ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016. Novela českého zákona o účetnictví nabyла účinnosti od 1. 1. 2016.

I když směrnice navrhuje změny některých pojmů, jako např.: náhrada pojmu „účetní závěrka“ za „finanční výkaz“ a náhrada „výroční zprávy“ za „zprávu vedení společnosti“, náhrada pojmu „společnost“ za „podnik“, v české legislativě tyto změny přijaty nebyly.⁶⁰ I nadále se budou používat pojmy „účetní jednotka“, příp. v dalších souvislostech „obchodní korporace“ v souladu s českým právním řádem. Zároveň se bude používat pojem „účetní závěrka“ místo pojmu „finanční výkazy“ a pojem „výroční zpráva“ místo pojmu „zpráva vedení podniku“. Tuto skutečnost zdůvodňují tvůrci zákona tím, že při zavedení těchto pojmů do zákona by musela tato terminologická změna proběhnout v celé řadě jiných právních předpisů, které uvedené pojmy používají nebo se na ně odkazují (Ministerstvo financí, 2015). Tím by mohl nastat stav právní nejistoty a provedení všech úprav by bylo nákladné.

Novela zákona o účetnictví přebírá možnosti zjednodušení či osvobození s ohledem na snižování administrativní zátěže mikro a malých účetních jednotek. K hlavním věcným úpravám zákona, vyplývajícím ze směrnice patří především:

60 V souladu s ustanovením směrnice, která umožňuje členským státům projevit v některých ustanoveních vlastní vůli při jejich aplikaci, i když pouze v tom rozsahu, aby se nenarušil soulad s cíli a požadavky směrnice.

- Zavedení **kategorizace účetních jednotek**. Mikro účetní jednotka, malá účetní jednotka, střední účetní jednotka a velká účetní jednotka se rozlišují podle dosažení nebo překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni (viz odd. 6.1.1).
- Zavedení **kategorizace konsolidačních skupin**. Nově se rozlišuje pouze malá konsolidační skupina. Zařazení do příslušné konsolidační skupiny opět bude záviset na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni.
- Stanovení **subjektu veřejného zájmu**.⁶¹
- Zavedení povinnosti sestavovat a zveřejňovat **zprávu o platbách vládám**. Tuto zprávu budou sestavovat velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu především s ohledem na větší transparentnost plateb odváděných vládám. Bude se jednat o účetní jednotky, které působí v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích⁶² (subjektů uvádějících na trh dřevo a dřevařské výrobky⁶³).
- Znovuzavedení **jednoduchého účetnictví**⁶⁴ pro velmi malé účetní jednotky, které nejsou primárně založeny za účelem podnikání a které vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost.

61 Za subjekt veřejného zájmu se považuje v souladu s § 1a zákona účetní jednotka se sídlem v České republice, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu; bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelně a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelně a úvěrních družstev; pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven, penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření nebo zdravotní pojišťovnou.

62 Směrnice 2009 /28/ES je uvádí jako „lesy s původními druhy, kde nejsou žádné viditelné známky lidské činnosti a kde nejsou významně narušeny ekologické procesy“.

63 Úř. věst. L 295, 12. 11. 2010, s. 23.

64 Systém jednoduchého účetnictví byl ze zákona o účetnictví vyřazen zákonem č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. ledna 2004, de facto článkem IV. Zrušovací ustanovení, kterým byla zrušena vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví s tím, že podle § 38a zákona o účetnictví bylo některým účetním jednotkám (občanská sdružení a jejich organizační jednotky, které mají právní osobnost, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební sdružením) umožněno i nadále vést jednoduché účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč. Přitom se na výše uvedené účetní jednotky vztahovala ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravovala účtování v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném k 31. prosinci 2003. Předloženým návrhem se upravuje neuspokojivý stav, kdy některým účetním jednotkám bylo umožněno postupovat v souladu s již zrušeným právním předpisem.

[6.1.1] Malé a střední podniky

S odkazem na kapitolu 1 článek 3 směrnice zavádí novela zákona v § 1b kategorizaci malých a středních podniků, viz tabulka 6.1.

Tabulka 6.1: Kategorie účetních jednotek

Kategorie účetních jednotek	Aktiva celkem tis. Kč	Čistý obrat tis. Kč	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	9 000	18 000	10
Malá účetní jednotka	100 000	200 000	50
Střední účetní jednotka	500 000	1 000 000	250

Zdroj: vlastní zpracování podle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví

Velkou účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě hraniční hodnoty stanovené pro malé a střední podniky. Za velkou účetní jednotku se vždy považuje subjekt veřejného zájmu. Do jednotlivých kategorií je možné zařadit ty účetní jednotky, které k rozvahovému dni nepřekračují dvě z uvedených kritérií.

Pro účely tohoto zákona:

- Aktiva celkem se rovnají úhrnu aktiv zjištěnému z rozvahy (aktiva netto).
- Roční úhrn čistého obratu se rovná výši výnosů snížené o prodejní slevy, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené dvanácti.
- Průměrným počtem zaměstnanců se rozumí průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu.⁶⁵

Podmínka směrnice omezit administrativní zátěž vybraných účetních jednotek a osvobodit malé a mikro účetní jednotky od vybraných povinností je v zákoně respektována doporučením, aby osvobození byla poskytnuta účetním jednotkám, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Přehled zjednodušení uvádí tabulka 6.2.

Tabulka 6.2: Zjednodušení pro mikro a malé podniky

Situace	Odkaz v zákoně	Odkaz ve směrnici
Mikro účetní jednotky nebudou používat ocenění reálnou hodnotou.	odst. 7 § 27	odst. 19
Malé a mikro účetní jednotky nebudou sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.	odst. 2 § 18	čl. 36 odst. 1 písm. b)

⁶⁵ Podrobněji na: <http://apl.czso.cz/iSMS/ukazdet.jsp?&fid=299>.

Situace	Odkaz v zákoně	Odkaz ve směrnici
Mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, mohou sestavovat zkrácené účetní výkazy.	odst. 5 § 18	čl. 36 odst. 2 čl. 14 odst. 1 a 2
Malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemají povinnost vyhotovit výroční zprávu.	§ 1b § 20	čl. 36 odst. 1 čl. 19 odst. 3 čl. 31 odst. 1
Všechny střední, malé a mikro účetní jednotky jsou osvobozeny od povinnosti vykazovat nefinanční informace.	odst. 3 § 21	čl. 19 odst. 4 čl. 36 odst. 6
Všechny mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty.	§ 21a	čl. 36 odst. 6 čl. 31 odst. 1
Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést mikro účetní jednotky nebo malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. ⁶⁶	odst. 3b § 9	čl. 36 odst. 1 písm. a)

Zdroj: vlastní zpracování podle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Některá ustanovení směrnice týkající se zjednodušení nebyla do zákona zavedena. V souladu s možností, kdy mohou členské státy projevit vlastní vůli při aplikaci směrnice, nebyla do zákona zavedena následující ustanovení směrnice:

- Nebyla využita možnost sestavení zkráceného výkazu zisku a ztráty pro střední účetní jednotky dle čl. 14 odst. 2 písm. a), protože střední účetní jednotky mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem.
- Nebyla využita možnost nevykazovat položky časového rozlišení (náklady a příjmy příštích období a výdaje a výnosy příštích období) pro mikro účetní jednotky v souladu s čl. 36 odst. 1 písm. a) směrnice. Takové zjednodušení by pravděpodobně spíše snížilo kvalitu poskytovaných informací, než zjednodušilo administrativní zátěž.
- Směrnici vymezené vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je stanoveno jen pro účetní jednotky, které nejsou obchodními společnostmi.

⁶⁶ Z účetních jednotek, které jsou právnickými osobami se sídlem na území České republiky nebo zahraničními právnickými osobami (v souladu s vymezením účetních jednotek podle § 1 odst. 2 písm. a) a b) zákona o účetnictví), může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ta účetní jednotka, která je spolkem, odborovou organizací, organizací zaměstnavatelů, církví nebo církevní institucí, honebním společenstvím, obecně prospěšnou společností, nadačním fondem, ústavem, společenstvím vlastníků jednotek nebo bytovým a sociálním družstvem, v souladu s § 9 odst. 4 písm. a) až j) zákona.

[6.2] Vyhláška 500/2002 Sb.

V návaznosti na návrh novely zákona o účetnictví byla k 1. 1. 2016 novelizována vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Vyhláška upravuje:

- a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce; uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky; metody konsolidace účetní závěrky a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku;
- b) uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu; směrnou účtovou osnovu; účetní metody; metody přechodu z daňové evidence podle zákona upravujícího daně z příjmů na účetnictví;
- c) metodu ocenění při pořízení souboru hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením;
- d) metodu oceňování při přeměně obchodní korporace podle zákona upravujícího přeměny obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“) včetně úprav prováděných v rámci přeměn obchodní korporace ke dni zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne;
- e) metodu sestavení zahajovací rozvahy při přeměně obchodní korporace;
- f) úpravy při přeshraniční přeměně nebo převodu obchodního závodu, pobočky nebo jiné části obchodního závodu (dále jen „obchodní závod“);
- g) metodu ocenění při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem včetně možnosti použití způsobu oceňování podle § 24 odst. 3 písm. a) bodu 1 v případě přeshraniční přeměny, vkladu nebo prodeje obchodního závodu;
- h) ocenění majetku a závazků při přeměně obchodní korporace včetně okamžiku účtování o ocenění reálnou hodnotou.

Na základě změn provedených v zákoně, především nové kategorizace účetních jednotek a některých zjednodušení (viz odd. 5.1.1), byly:

- navrženy nové účetní výkazy (rozvaha a výkaz zisku a ztráty) v plném rozsahu a ve zkráceném rozsahu včetně nového uspořádání, označování položek a zpřesnění obsahu položek;

- navrženy nové přílohy v účetní závěrce podle kategorií účetních jednotek tak, aby:
 - » malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrky ověřeny auditorem, uváděly pouze základní informace,
 - » malé a mikro účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrky ověřeny auditorem, uváděly základní informace a část dalších informací,
 - » střední a velké účetní jednotky uváděly základní informace a všechny další informace a
 - » velké účetní jednotky uváděly navíc ještě doplňující informace.

Účetní jednotky mohou vést účetnictví v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu. Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, tvoří opravné položky a rezervy pouze podle zvláštních právních předpisů,⁶⁷ neoceňují majetek a závazky reálnou hodnotou, sestavují účetní závěrku ve zkráceném rozsahu (viz odd. 6.2.1).

[6.2.1] Účetní závěrka

Obsah účetní závěrky je stanovený § 18 zákona. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha, která vysvětluje a doplňuje informace ve výkazech.

Účetní závěrka obchodních společností zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.⁶⁸

V rozvaze jsou uspořádány a označeny položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány a označeny položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. Příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty; informace v ní se uvádějí zpravidla v tomtéž pořadí, v jakém jsou vykázané položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Přehled o peněžních tocích je rozpisem vybraných položek majetku a podává informaci o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v členění na provozní, investiční a finanční činnost v průběhu účetního období.

67 Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

68 Účetní jednotky uvedené v § 1a písm. b) až d) – banky, pojišťovny a zajišťovny a penzijní společnosti vymezené v příslušných zákonech – nesestavují přehled o peněžních tocích. Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (§18 odst. 2 zákona o účetnictví).

Přehled o změnách vlastního kapitálu je rozpisem položky A. Vlastní kapitál z rozvahy a podává informaci o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období.

Účetní jednotky sestavují rozvahu a výkaz zisku a ztráty a přílohu k účetní závěrce v plném nebo ve zkráceném rozsahu.

Rozvaha v plném rozsahu zahrnuje všechny položky uvedené v příloze 1 vyhlášky (rozvaha v plném rozsahu je uvedena v příloze 1) a sestavuje ji účetní jednotka, která je:

- velkou účetní jednotkou,
- střední účetní jednotkou,
- malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
- mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Rozvahu ve zkráceném rozsahu je možné sestavovat ve dvou verzích: v rozšířené a základní verzi. Rozvaha ve zkráceném rozsahu, rozšířené verzi, zahrnuje položky podle přílohy č. 1 k této vyhlášce označené písmeny a římskými číslicemi a rozdělení pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé (C.II.1. Dlouhodobé pohledávky a C.II.2. Krátkodobé pohledávky) a může ji sestavovat malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu, rozšířené verzi uvádí tabulka 6.3.

Tabulka 6.3: Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu, rozšířená verze

Rozvaha	
Aktiva celkem	
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B	Dlouhodobý majetek
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek
C.	Oběžná aktiva
C.I.	Zásoby
C.II.	Pohledávky
	C.II.1 Dlouhodobé pohledávky
	C.II.2. Krátkodobé pohledávky
C.III.	Krátkodobý finanční majetek
C.IV.	Peněžní prostředky
D.	Časové rozlišení aktiv

Pasiva celkem	
A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál
A.II.	Ážio a kapitálové fondy
A.III.	Fondy ze zisku
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku
B. + C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy
C.	Závazky
D.	Časové rozlišení pasiv

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu, v základní verzi obsahuje položky podle přílohy č. 1 k této vyhlášce, a to pouze položky označené písmeny. Může ji sestavovat mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, viz tabulka 6.4.

Tabulka 6.4: Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu, základní verze

Rozvaha	
Aktiva celkem	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek
C.	Oběžná aktiva
D.	Časové rozlišení aktiv

Pasiva celkem	
A.	Vlastní kapitál
B. + C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy
C.	Závazky
D.	Časové rozlišení pasiv

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu zahrnuje všechny položky podle přílohy č. 2 nebo č. 3 vyhlášky (vzor výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu obsahují přílohy 2 a 3) a sestavuje ho:

- účetní jednotka, která je obchodní společností, a
- z ostatních účetních jednotek ta, která je:

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

- » velkou účetní jednotkou,
- » střední účetní jednotkou,
- » malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
- » mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu zahrnuje položky označené římskými číslicemi nebo písmeny a výpočtové položky podle přílohy č. 2 nebo č. 3 k vyhlášce. Může ho sestavit malá účetní jednotka nebo mikro účetní jednotka, která:

- není obchodní společností, a
- nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu podle druhového a účelového členění nákladů uvádějí tabulky 6.5 a 6.6.

Tabulka 6.5: Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění ve zkráceném rozsahu

Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění nákladů	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
II.	Tržby za prodej zboží
A	Výkonová spotřeba
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti
C.	Aktivace
D.	Osobní náklady
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti
III.	Ostatní provozní výnosy
F.	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy
I.	Úpravy hodnot rezerv ve finanční oblasti
J.	Nákladové úroky a podobné náklady
VII.	Ostatní finanční výnosy
K.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření
**	Výsledek hospodaření před zdaněním
L.	Daň z příjmu

**	Výsledek hospodaření po zdanění
M.	Převod podílu na výsledku společníkům
***	Výsledek hospodaření za účetní období
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Tabulka 6.6: Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění ve zkráceném rozsahu

Výkaz zisku a ztráty	
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
*	Hrubý zisk nebo ztráta
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)
II.	Ostatní provozní výnosy
D.	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
H.	Nákladové úroky a podobné náklady
VI.	Ostatní finanční výnosy
I.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření
**	Výsledek hospodaření před zdaněním
J.	Daň z příjmu
**	Výsledek hospodaření po zdanění
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
***	Výsledek hospodaření za období
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI.

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Obsah přílohy k účetní závěrce je dán § 39 a)–c) vyhlášky a rozsah zveřejněných informací záleží na velikosti účetní jednotky. Informace je možné rozdělit do tří základních kategorií, viz tabulka 6.7.

Tabulka 6.7: Informace zveřejněné v příloze účetní závěrky

Informace v příloze účetní závěrky	Potřeba zveřejnit
Základní informace	<ul style="list-style-type: none"> • použité účetní zásady a metody • způsoby oceňování • stanovení úprav hodnoty majetku • postup uplatněný při přepočtu údajů v cizích měnách • informace o technice ocenění reálnou hodnotou a její změny • podstata derivátů • dlouhodobé závazky (nad 5 let) • pohledávky a dluhy k členům řídicích a kontrolních orgánů • výši nákladů a výnosů mimořádných objemem nebo určením • průměrný přepočtený stav zaměstnanců za období • u malých a mikro účetních jednotek, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, informace o nabytí vlastních akcií nebo podílů
Informace malých a mikro účetních jednotek, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	<ul style="list-style-type: none"> • zůstatky na počátku a konci účetních období, přírůstky a úbytky u dlouhodobých aktiv • výši opravek a opravných položek a jejich změny • výši úroků aktivovaných do ocenění majetku • povahu a obchodní účel transakcí nezahrnutých v rozvaze • transakce se spřízněnými stranami
Další informace velkých a středních účetních jednotek	<ul style="list-style-type: none"> • vztahy podniků ve skupině • počet a jmenovitou nebo účetní hodnotu vydaných akcií za každou kategorii zvlášť • informace o vyměnitelných dluhopisech • doplňující informace k přepočtenému stavu zaměstnanců podle kategorií • výši odměn přiznaných členům řídicích a kontrolních orgánů • informace o navrhovaném zisku nebo rozdělení ztráty • informace o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle kategorií a podle trhů • odměnu auditora

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb. v aktuálním znění

[6.2.1.1] Změny ve výkazech

V novelizované vyhlášce došlo k obsahovým i formálním změnám ve výkazech. Srovnání vzoru rozvahy ve zkráceném rozsahu v souladu se zněním vyhlášky platným k 31. 12. 2015 a zněním platným od 1. 1. 2016 uvádí tabulka 6.8.

Tabulka 6.8: Porovnání vzorů rozvahy

Uspořádání a označování položek rozvahy		Znění vyhlášky platné do 31. 12. 2015		Znění vyhlášky platné od 1. 1. 2016	
Aktiva celkem		Aktiva celkem		Aktiva celkem	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek	B.	Dlouhodobý majetek	B.	Dlouhodobý majetek
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	B.III.	Dlouhodobý finanční majetek
C.	Oběžná aktiva	C.	Oběžná aktiva	C.	Oběžná aktiva
C.I.	Zásoby	C.I.	Zásoby	C.I.	Zásoby
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	C.II.	Pohledávky	C.II.	Pohledávky
C.III.	Krátkodobé pohledávky	C.III.	Krátkodobý finanční majetek	C.III.	Krátkodobý finanční majetek
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	C.IV.	Peněžní prostředky	C.IV.	Peněžní prostředky
D.I.	Časové rozlišení	D.	Časové rozlišení aktiv	D.	Časové rozlišení pasiv
Pasiva celkem		Pasiva celkem		Pasiva celkem	
A.	Vlastní kapitál	A.	Vlastní kapitál	A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál	A.I.	Základní kapitál	A.I.	Základní kapitál
A.II.	Kapitálové fondy	A.II.	Ážio a kapitálové fondy	A.II.	Ážio a kapitálové fondy
A.III.	Fondy ze zisku	A.III.	Fondy ze zisku	A.III.	Fondy ze zisku
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období
		A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku
B.	Cizí zdroje	B. + C.	Cizí zdroje	B. + C.	Cizí zdroje
B.I.	Rezervy	B.	Rezervy	B.	Rezervy
B.II.	Dlouhodobé závazky	C.	Závazky	C.	Závazky
B.III.	Krátkodobé závazky	D.	Časové rozlišení pasiv	D.	Časové rozlišení pasiv
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci				
C.I.	Časové rozlišení				

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Z podrobnější analýzy položek rozvahy vyplývá, že v řádku označeném B.I.

Dlouhodobý nehmotný majetek dochází v novelizované verzi rozvahy ke zrušení vykazování položky Zřizovací výdaje,⁶⁹ protože nesplňuje kritéria pro vykazování dlouhodobého majetku, viz tabulka 6.9.

Tabulka 6.9: Změny v položce Dlouhodobý nehmotný majetek

Uspořádání a označování položky rozvahy Dlouhodobý nehmotný majetek			
Znění vyhlášky platné do 31. 12. 2015		Znění vyhlášky platné od 1. 1. 2016	
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
	B.I.1. Zřizovací výdaje		Zrušeny
	B.I.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	B.I.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
	B.I.3. Software	B.I.2.	Ocenitelná práva
	B.I.4. Ocenitelná práva	B.I.2.1.	Software
	B.I.5. Goodwill	B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva
	B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.3.	Goodwill
	B.I.7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
	B.I.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
		B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
		B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s vyhláškou 500/2002 Sb.

U goodwillu byla omezena maximální doba odepisování na 120 měsíců, viz tabulka 6.10.

Tabulka 6.10: Změny v době odepisování goodwillu

Znění vyhlášky platné do 31. 12. 2015	Znění vyhlášky platné od 1. 1. 2016
§ 6 Dlouhodobý nehmotný majetek, odst. 3	§ 6 Dlouhodobý nehmotný majetek, odst. 3
Účetní jednotka může rozhodnout o době odepisování goodwillu nebo záporného goodwillu delší než 60 měsíců.	Účetní jednotka může rozhodnout o době odepisování goodwillu nebo záporného goodwillu delší než 60 měsíců, nejdéle však 120 měsíců.

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

⁶⁹ Podle § 6 odstavce 1 vyhlášky 500/2002 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2015, jsou zřizovacími výdaji souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby, nájemné a pachtovné. Zřizovací výdaje se odepisují nejvýše po dobu pěti let. Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou obchodní korporace nebo družstva.

Ve vykazování dalších položek v rozvaze v plném rozsahu jsou ve vykazování krátkodobého finančního majetku peněžní prostředky přesunuty do samostatné položky s novým označením C.IV. Peněžní prostředky, viz tabulka 6.11.

Tabulka 6.11: Změny v položce Krátkodobý finanční majetek

Uspořádání a označování položek rozvahy Krátkodobý finanční majetek					
Znění vyhlášky platné do 31. 12. 2015			Znění vyhlášky platné od 1. 1. 2016		
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek		C.III.	Krátkodobý finanční majetek	
	C.IV.1.	Peníze		C.III.1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
	C.IV.2.	Účty v bankách		C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek
	C.IV.3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly			
	C.IV.4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek			
			C.IV.	Peněžní prostředky	
				C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně
				C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Vykazování vydaných dluhopisů se přesunuje do položky C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím, která nahrazuje stávající položku B.IV.1. Bankovní úvěry dlouhodobé, viz tabulka 6.12.

Tabulka 6.12: Vykazování vydaných dluhopisů

Uspořádání a označování položek rozvahy Bankovní úvěry dlouhodobé a Závazky k úvěrovým institucím					
Znění vyhlášky platné do 31. 12. 2015			Znění vyhlášky platné od 1. 1. 2016		
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci		C.I.	Dlouhodobé závazky	
	B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé		C.I.1	Vydané dluhopisy
				C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy
				C.I.1.2.	Ostatní dluhopisy

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

V souladu s novelizací vyhlášky došlo i ke změnám ve výkazu zisku a ztráty. Porovnání původní a novelizované podoby zobrazují tabulky 6.13 a 6.14.

Tabulka 6.13: Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění – porovnání změn

Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění		Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění	
Znění vyhlášky platné do 31. 12. 2015		Znění vyhlášky platné od 1. 1. 2016	
I.	Tržby za prodej zboží	I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	II.	Tržby za prodej zboží
+	Obchodní marže	A.	Výkonová spotřeba
II.	Výkony	B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti
B.	Výkonová spotřeba	C.	Aktivace
+	Přidaná hodnota	D.	Osobní náklady
C.	Osobní náklady	E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti
D.	Daně a poplatky	III.	Ostatní provozní výnosy
E.	Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	F.	Ostatní provozní náklady
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období		
IV.	Ostatní provozní výnosy		
H.	Ostatní provozní náklady		
V.	Převod provozních výnosů		
I.	Převod provozních nákladů		
*	Provozní výsledek hospodaření	*	Provozní výsledek hospodaření
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
J.	Prodané cenné papíry a podíly	G.	Náklady vynaložené na prodané podíly
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
K.	Náklady z finančního majetku	VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy

IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	I.	Úpravy hodnot rezerv ve finanční oblasti
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	J.	Nákladové úroky a podobné náklady
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	VII.	Ostatní finanční výnosy
X.	Výnosové úroky	K.	Ostatní finanční náklady
N.	Nákladové úroky		
XI.	Ostatní finanční výnosy		
O.	Ostatní finanční náklady		
XII.	Převod finančních výnosů		
P.	Převod finančních nákladů		
*	Finanční výsledek hospodaření	*	Finanční výsledek hospodaření
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	**	Výsledek hospodaření před zdaněním
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	L.	Daň z příjmu
XIII.	Mimořádné výnosy	**	Výsledek hospodaření po zdanění
R.	Mimořádné náklady	M.	Převod podílu na výsledku společníkům
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	***	Výsledek hospodaření za účetní období
*	Mimořádný výsledek hospodaření	*	Čistý obrat za účetní období = = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům		
***	Výsledek hospodaření za účetní období		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním		

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb.

Ve výkazu zisku a ztráty byla zrušeny stávající položky + Obchodní marže⁷⁰ a + Přidaná hodnota.⁷¹ Položka A. Náklady vynaložené na prodané zboží byla přesunuta do položky A. Výkonová spotřeba, která obsahuje:

- A.1 Náklady vynaložené na prodané zboží,
- A.2 Spotřeba materiálu a energie,
- A.3 Služby.

70 Obchodní marže = I. Tržby za prodané zboží – A. Náklady vynaložené na prodané zboží.

71 Přidaná hodnota = Obchodní marže + II. Výkony – B. Výkonová spotřeba.

Došlo ke změně metody účtování změny stavu zásob vytvořených vlastní činností⁷² a majetku vzniklého vlastní činností.⁷³ Položka B. Změna stavu zásob vlastní činností obsahuje náklady či snížení nákladů z titulu přírůstku nebo úbytku zásob vlastní činností v průběhu běžného účetního období. O změně nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a mladých a ostatních zvířat a jejich skupin je účtováno prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činností a aktivace.

Položka C. Aktivace obsahuje snížení nákladů v provozní oblasti z titulu vytvoření zásob nebo dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností; o nákladech souvisejících s vytvořením těchto aktiv je účtováno jako o snížení nákladů ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činností a aktivace.

Vznikla nová položka E. Úpravy hodnot v provozní oblasti, která obsahuje úpravy zohledňující změny v ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, zásob a pohledávek, ať již je tato změna trvalá (odpisy), nebo dočasná (opravné položky).

Došlo ke změně obsahu položek III. Ostatní provozní výnosy a F. Ostatní provozní náklady, kam se přesunuly všechny provozní výnosy a náklady, v původní verzi výkazu zobrazené v jiných řádcích pod jinými názvy. Zároveň se sem přesunuly mimořádné výnosy a náklady, protože mimořádná část výsledovky byla zrušena.

K upřesnění názvů nebo obsahu vybraných položek došlo i v oblasti finančních výnosů (položky IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly, V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku, VI. Výnosové úroky a podobné výnosy, VII. Ostatní finanční výnosy) a finančních nákladů (G. Náklady vynaložené na prodané podíly, H. Náklady související s ostatním finančním majetkem, I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti, J. Nákladové úroky a podobné náklady, K. Ostatní finanční náklady). Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu je uveden v příloze 2.

Ve výkazu zisků a ztrát v účelovém členění nákladové položky A. Náklady prodeje (včetně úprav hodnot), B. Odbytové náklady (včetně úprav hodnot) a C. Správní náklady (včetně úprav hodnot) obsahují náklady na provozní činnost členěné podle funkce. Obsahové vymezení ostatních výnosů a nákladů, provozních i finančních, je obdobné jako v původní výsledovce, může se lišit pouze názvem nebo označením položky. Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu uvádí příloha 3.

Byla zrušena povinnost účetní jednotky, která zvolila pro sestavení výkaz zisku a ztráty v účelovém členění, uvádět v rámci přílohy náklady a výnosy provozního výsledku hospodaření v členění podle druhového členění. Změny ve výkazu zisku a ztráty v účelovém členění uvádí tabulka 6.14.

72 Do konce roku 2015 se změna stavu zásob vlastní výroby účtovala na výnosové účty skupiny 61 Změna stavu zásob.

73 Do konce roku 2015 se aktivace majetku a služeb účtovala na výnosové účty skupiny 62 Aktivace.

Tabulka 6.14: Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění – porovnání změn

Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění			
Původní verze vyhlášky 500/2002 Sb.		Novelizovaná verze vyhlášky 500/2002 Sb.	
I.	Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb	I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
A.	Náklady prodeje	A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
*	Hrubý zisk nebo ztráta	*	Hrubý zisk nebo ztráta
B.	Odbytové náklady	B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
C.	Správní režie	C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)
II.	Jiné provozní výnosy	II.	Ostatní provozní výnosy
D.	Jiné provozní náklady	D.	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření	*	Provozní výsledek hospodaření
III.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
E.	Prodané cenné papíry a podíly	E.	Náklady vynaložené na prodané podíly
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
V.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
F.	Náklady z finančního majetku	V.	Výnosové úroky a podobné výnosy
VI.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
G.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	H.	Nákladové úroky a podobné náklady
H.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	VI.	Ostatní finanční výnosy
VII.	Výnosové úroky	I.	Ostatní finanční náklady
I.	Nákladové úroky	*	Finanční výsledek hospodaření
VIII.	Ostatní finanční výnosy	**	Výsledek hospodaření před zdaněním
J.	Ostatní finanční náklady	J.	Daň z příjmu
IX.	Převod finančních výnosů	**	Výsledek hospodaření po zdanění
K.	Převod finančních nákladů	K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
*	Finanční výsledek hospodaření	***	Výsledek hospodaření za období
L.	Daň z příjmu za běžnou činnost	*	Čistý obrat za účetní období = = I. + II. + III. + IV. + V. + VI.

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost		
X.	Mimořádné výnosy		
M.	Mimořádné náklady		
N.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti		
*	Mimořádný výsledek hospodaření		
O.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům		
***	Výsledek hospodaření za účetní období		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním		

Zdroj: vlastní zpracování podle novelizované vyhlášky 500/2002 Sb.

[6.2.1.2] Změny v účtovém rozvrhu

Změny v legislativě zasáhly i do oblasti směrné účtové osnovy a účtového rozvrhu. Zrušením zřizovacích výdajů jako samostatného nehmotného majetku byl ve skupině 01 Dlouhodobý nehmotný majetek zrušen účet 011 Zřizovací výdaje.

Došlo ke změnám ve vykazování změny stavu zásob a aktivace z výnosových účtů ve skupině 61 Změna stavu zásob vlastní činností a 62 Aktivace na nákladové účty ve skupině 58 Změny stavu zásob vlastní činností a aktivace. Změny v účtovém rozvrhu uvádí tabulka 6.15.

Tabulka 6.15: Změny ve vykazování změny stavu zásob a aktivací

Název účtu	Původní účet	Nový účet
Změna stavu zásob nedokončené výroby	611	581
Změna stavu polotovarů vlastní výroby	612	582
Změna stavu výrobků	613	583
Změna stavu zvířat	614	584
Aktivace materiálu a zboží	621	585
Aktivace vnitropodnikových služeb	622	586
Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	623	587
Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	624	588

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb., v aktuálním znění

Byla zrušena mimořádná část výsledovky, to znamená výnosové účty skupiny 68 Mimořádné výnosy a nákladové účty skupiny 58 Mimořádné náklady. Tyto položky se přesunuly do skupin 54 Jiné provozní náklady a 64 Jiné provozní výnosy. Změny v účtovém rozvrhu uvádí tabulka 6.16.

Tabulka 6.16: Změny ve vykazování mimořádných nákladů a výnosů

Název účtu	Původní účet	Nový účet
Mimořádné provozní náklady	588	547
Mimořádné provozní výnosy	688	649

Zdroj: vlastní zpracování podle vyhlášky 500/2002 Sb., v aktuálním znění

Zrušením mimořádných nákladů a výnosů dojde i ke zrušení mimořádného výsledku hospodaření. S tím souvisí zrušení mimořádné daně z příjmu splatné i odložené, tj. účtů 593 Daň z příjmu z mimořádné činnosti splatná a 594 Daň z příjmu z mimořádné činnosti odložená.

[7] NAPLNĚNÍ CÍLŮ SMĚRNICE

Tato kapitola je celkovým zhodnocením cílů, které se objevily v konzultačních materiálech při přípravě směrnice, a zvážením, zda tvůrci směrnice vzali v úvahu připomínky z konzultačních materiálů a případné dopady ustanovení směrnice na informace zveřejněné v účetních závěrkách.

Aktuální směrnice 2013/34/EU vznikla úpravou, aktualizací a modernizací čtvrté, případně sedmé směrnice. Do textu byly zapracovány změny v pojmech, které mají lépe odpovídat moderní účetní terminologii, vliv na obsahovou podstatu příslušných ustanovení ale nemají. Mezi změny patří náhrada pojmu „společnost“ pojmem „podnik“, změna „účetní závěrky“ na „finanční výkaz“ a náhrada „výroční zprávy“ za „zprávu vedení společnosti“.

[7.1] Shoda směrnice 2013/34/EU a čtvrté směrnice

I přes deklarovanou modernizaci směrnice, zaměřenou na zjednodušení administrativní zátěže a zlepšení vypovídací schopnosti účetních závěrek, zůstala výrazná část směrnice v původní verzi. Komparace obou směrnic vychází ze Srovnávací tabulky, uvedené v příloze VII směrnice, která obsahuje přehled článků, jež v aktuální směrnici zůstávají v podstatě stejné jako odpovídající články ve čtvrté směrnici Rady 78/660/EHS, případně sedmé směrnici Rady 83/349/EHS, liší se pouze číslováním.⁷⁴ Podrobnější přehled shody uvádí tabulky 7.1 až 7.9.

Kapitola 1 Oblast působnosti, definice a kategorie podniků (články 1–3)

V článku 2 je seskupeno několik definic, jež byly původně v textu rozptýleny na několika místech. Článek 3 představuje právní základ pro pojmy „malý“, „střední“ a „velký“ podnik. Přitom zachovává dosavadní postup pro určování velikosti podniku na základě čistého obrátu, bilanční sumy a počtu zaměstnanců. Směrnice v plném rozsahu harmonizuje kritéria pro určení velikosti podniků, zatímco doposud měly členské státy na výběr, zdali ve svém právním systému uznají různé velikosti a do jaké míry i příslušná velikostní kritéria.⁷⁵

74 K uvedeným článkům patří ustanovení čl. 1 odst. 1 (včetně příloh I a II), čl. 2 odst. 2 až 8, čl. 3 odst. 6 až 9, čl. 4, čl. 5 odst. 2 a 3, čl. 6 odst. 2 a 3, čl. 7, čl. 8 odst. 1 až 5, čl. 10, čl. 11 odst. 1 až 7, čl. 11 odst. 11, čl. 12 odst. 2, čl. 19 odst. 2, čl. 20, 21, 22, čl. 28 odst. 2, čl. 29 odst. 2 a 3, čl. 30, 32, čl. 33 odst. 1 a 2, čl. 34 odst. 1, čl. 35 s výjimkou odstavce 3 a čl. 44, 45, 47 a 51.

75 I když v souladu s vybranými politikami mohou členské státy používat i jiná kritéria.

Tabulka 7.1: Shoda v kapitole 1 Oblastní působnosti, definice a kategorie podniků

Směrnice 2013/34/EU	Řešený problém	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 2 bod 2	Definice účastí	Čl. 17
Čl. 2 bod 3	Definice spřízněné strany	Čl. 43 odst. 1 bod 7b
Čl. 2 bod 4	Definice dlouhodobých aktiv	Čl. 15 odst. 2
Čl. 2 bod 5	Definice čistého obrátu	Čl. 28
Čl. 2 bod 6–7	Definice pořizovací ceny a výrobních nákladů	Čl. 35 odst. 2–3
Čl. 2 bod 8	Úprava hodnoty aktiv	Čl. 19
Čl. 2 bod 14 a 15	Definice investičních podniků a finančních holdingových podniků	Čl. 5 odst. 2–3
Čl. 3 odst. 2 a čl. 14 odst. 1	Kategorie malých podniků Zjednodušení pro malé a střední podniky	Čl. 11 první pododstavec
Čl. 3 odst. 3	Charakteristika středních podniků	Čl. 27 první pododstavec návětí
Čl. 3 odst. 9 první pododstavec	Převod účetních závěrek na EURO ve státech, které je nepřijaly	Čl. 11 třetí pododstavec
Čl. 3 odst. 9 druhý pododstavec	Převod účetních závěrek na EURO ve státech, které je nepřijaly, úprava celkových součtů	Čl. 12 odst. 2
Čl. 3 odst. 10	Při změnách sledovaných hraničních hodnot vyhodnotit po dvě po sobě jdoucí období	Čl. 12 odst. 1
Čl. 3 odst. 11	Výpočet bilanční sumy	Čl. 12 odst. 3
Čl. 3 odst. 13	Přezkoumání hraničních hodnot pro zařazení podniků do jednotlivých kategorií z důvodu inflace	Čl. 53 odst. 2

Zdroj: vlastní zpracování podle směrnice 78/660/EHS a směrnice 2013/34/EU

Kapitola 2 Obecná ustanovení a obecné zásady (články 4–8)

Článek 4 zavádí plně harmonizovaný režim pro sestavování finančních výkazů malých podniků, který spočívá ve zpracování výsledovky, rozvahy a zjednodušeného komentáře. Předkládání dalších údajů by členské státy vyžadovat neměly.

Článek 5 zavádí obecnou zásadu významnosti. Vykazování, oceňování, prezentace a zveřejňování údajů ve finančních výkazech by podle něj mělo podléhat omezení co do významnosti. Díky tomu by mělo být možné např. slučovat údaje z několika řádků výsledovky či rozvahy nebo upustit od zveřejnění v komentáři u těch údajů,

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

jež prahu významnosti nedosahují. Podobně by nemusely být vykazovány ani výdaje a náklady příštích období a rezervy. Určení prahu významnosti je ponecháno primárně na odpovědnosti daného podniku, ať již tento podnik podléhá auditu, či nikoli.

Článek 5 dále zavádí obecnou zásadu, podle níž je ve finančních výkazech nutno zachycovat ekonomickou podstatu transakcí, nikoli jen jejich právní formu. Cílem tohoto ustanovení je upravit společné obecné zásady, a tyto zásady tak v rámci EU harmonizovat. Směrnice tuto metodu prezentace dosud připouštěly, avšak členské státy ji nebyly povinny převzít do svých vnitrostátních právních předpisů.

Tabulka 7.2: Shoda v kapitole 2 Obecná ustanovení a obecné zásady

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 4 odst. 1–5	Obecná ustanovení a zásady, obsah účetní závěrky, věrné a pravdivé zobrazení	Čl. 2 odst. 1–6
Čl. 4 odst. 4	Odchýlení od požadavku směrnice z důvodu věrného a pravdivého zobrazení	Čl. 31 odst. 2
Čl. 6 odst. 1 návěti a písm. a) až f)	Obecné zásady účetního výkaznictví	Čl. 31 odst. 1
Čl. 6 odst. 1 písm. g)	Obecní zásady účetního výkaznictví, zákaz kompenzace	Čl. 7
Čl. 6 odst. 1 písm. h) a odst. 3	Obecné zásady účetního výkaznictví, účtování a vykazování v souladu s podstatou transakce	Čl. 4 odst. 6
Čl. 6 odst. 1 písm. i)	Obecné zásady účetního výkaznictví, realizované zisky	Čl. 35 odst. 1 písm. a)
Čl. 6 odst. 5	Obecné zásady účetního výkaznictví, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	Čl. 31 odst. 1a
Čl. 7 odst. 1	Alternativní metoda oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách	Čl. 32, Čl. 33 odst. 1 první pododstavec písm. c)
Čl. 7 odst. 2	Zobrazení rozdílu z přecenění při použití alternativní metody oceňování dlouhodobých aktiv	Čl. 33 odst. 2 písm. a) první pododstavec a čl. 33 odst. 2 písm. b), c) a d)
Čl. 7 odst. 3	Úpravy hodnot dlouhodobých aktiv při použití alternativní metody oceňování	Čl. 33 odst. 3

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 8 odst. 1 písm. a)	Ocenění finančních nástrojů reálnou hodnotou	Čl. 42a odst. 1
Čl. 8 odst. 1 písm. b)	Oceňování aktiv jiných než finančních nástrojů reálnou hodnotou	Čl. 42e
Čl. 8 odst. 2	Charakteristika komoditních smluv jako derivátových nástrojů	Čl. 42a odst. 2–5a
Čl. 8 odst. 7–8	Stanovení reálné hodnoty pro oceňování finančních nástrojů	Čl. 42b–c
Čl. 8 odst. 9	Zobrazení rozdílů z přecenění aktiv jiných než finanční nástroje ve výsledovce	Čl. 42f

Zdroj: vlastní zpracování podle směrnice 78/660/EHS a směrnice 2013/34/EU

Kapitola 3 Rozvaha a výsledovka (články 9–14), přílohy III, IV, V, VI

Směrnice obsahuje dvě podoby členění rozvahy, vertikální a horizontální. Výsledovky jsou stanoveny pouze ve dvou podobách (místo bývalých čtyř), jedna je založena na povaze položek, druhá na jejich funkci. Cílem této změny je zlepšit vzájemnou srovnatelnost těchto finančních výkazů a současně zachovat způsob prezentace položek, který uživatelé už znají. Byla zrušena mimořádná část výsledovky, tyto položky se přesunuly do běžné činnosti.

Režim sestavování zjednodušených finančních výkazů je předmětem následných změn v článku 16, který reaguje na snížení počtu členění výkazů.

Tabulka 7.3: Shoda v kapitole 3 Rozvaha a výsledovka

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 9 odst. 1	Obecná ustanovení o rozvaze a výsledovce, zásada bilanční kontinuity	Čl. 3
Čl. 9, odst. 2–5	Obecná ustanovení o rozvaze a výsledovce, vykazování položek rozvahy a výsledovky	Čl. 4 odst. 1–4
Čl. 9 odst. 6	Obecná ustanovení o rozvaze a výsledovce, možnost zahrnutí rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty do výkazů	Čl. 6

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 9 odst. 7 písm. a)	Zachycování účasti v roční účetní závěrce	Čl. 59 odst. 1
Čl. 9 odst. 7 písm. b) a c)	Zobrazení výsledku hospodaření připadající na účast	Čl. 59 odst. 6 písm. b) a c)
Čl. 10	Prezentace rozvahy	Čl. 8
Čl. 11	Alternativní členění rozvahy	Čl. 10a
Čl. 12 odst. 1–2	Zvláštní ustanovení vztahující se na určité rozvahové položky, aktiva nebo pasiva vztahující se k více rozvahovým položkám	Čl. 13 odst. 1–2
Čl. 12 odst. 3	Klasifikace krátkodobých a dlouhodobých aktiv	Čl. 15 odst. 1
Čl. 12 odst. 4	Obsah přílohy k účetní závěrce, vykazování věcných práv k nemovitostem	Čl. 16
Čl. 12 odst. 5–6	Zvláštní ustanovení vztahující se na vybrané rozvahové položky, úpravy hodnot dlouhodobých aktiv	Čl. 35 odst. 1 písm. b) a c)
Čl. 12 odst. 7 první a druhý pododstavec	Úprava hodnot krátkodobých aktiv	Čl. 39 odst. 1 písm. b) a d)
Čl. 12 odst. 8 a čl. 17 odst. 1 písm. a) bod vi)	Možnost volby aktivace úroků z úvěrů	Čl. 35 odst. 4
Čl. 12 odst. 9	Použití metod FIFO, LIFO a váženého aritmetického průměru	Čl. 40 odst. 1
Čl. 12 odst. 10	Zvláštní ustanovení vztahující se na vybrané rozvahové položky, zobrazení dluhů	Čl. 41
Čl. 12 odst. 11 čtvrtý pododstavec	Odepisování nehmotných aktiv	Čl. 34
Čl. 12 odst. 12 první až třetí pododstavec	Tvorba rezerv	Čl. 20 odst. 1–3
Čl. 12 odst. 12 třetí pododstavec	Ocenění rezerv	Čl. 42 první pododstavec
Čl. 13 odst. 1–2	Prezentace výsledovky	Čl. 22 první a druhý pododstavec
Příloha III položka A–E	Horizontální členění rozvahy (aktiva)	Čl. 9 položka A–E (aktiva)
Příloha III položka A–D	Horizontální členění rozvahy (vlastní kapitál a cizí zdroje)	Čl. 9 položka A–D (pasiva)

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Příloha IV	Vertikální členění rozvahy	Čl. 10
Příloha V body 1–15	Členění výsledovky, druhové členění nákladů	Čl. 23 body 1–15
Příloha V body 16 a 17	Členění výsledovky, druhové členění nákladů	Čl. 23 body 20 a 21
Příloha VI body 1–13	Členění výsledovky, účelové členění nákladů	Čl. 25 body 1–13
Příloha VI body 14–15	Členění výsledovky, účelové členění nákladů	Čl. 25 body 18 a 19
Čl. 14 odst. 2 písm. a) a b)	Agregace položek výsledovky	Čl. 27 první pododstavec písm. a) a c)

Zdroj: vlastní zpracování podle směrnice 78/660/EHS a směrnice 2013/34/EU

Kapitola 4 Příloha k účetní závěrce (články 15–18)

Ve spojitosti se zveřejňováním údajů v komentářích poskytovaly směrnice členským státům dosud řadu různých možností. Harmonizace v této oblasti znamená, že podniky stejné velikostní kategorie budou podléhat v celé EU stejnému nebo srovnatelnému režimu.

Tato kapitola zavádí pro poskytování informací v komentáři k finančním výkazům přístup „zdola nahoru“. Údaje, které v komentáři musí zveřejňovat všechny podniky, stanoví článek 17. Malé podniky přitom budou v porovnání s dosavadními směrnice podléhat relativně omezenému režimu zveřejňování. V souladu s požadavky článku 4 je navrženo, aby členské státy nepožadovaly po podnicích v této kategorii zveřejňování dalších informací.

Střední podniky mají mít povinnost zveřejňovat informace podle článků 17 a 18, zatímco informace vyžadované o velkých podnicích a subjektech veřejného zájmu se řídí články 17–19. Podle článku 17 mají být všechny podniky nově povinny zveřejňovat v komentáři k finančním výkazům události, k nimž došlo po datu účetní závěrky. Tyto zásadní informace byly původně zveřejňovány ve zprávě vedení společnosti a členské státy navíc mohly od této povinnosti upustit. V zájmu větší transparentnosti mají podniky všech velikostí ve svých ročních finančních výkazech povinně zveřejňovat transakce se spřízněnými stranami včetně transakcí mezi 100% dceřinými společnostmi. Dosud však mohly členské státy od jejich zveřejňování upustit bez ohledu na velikost daného podniku.

Tabulka 7.4: Shoda v kapitole 4 Příloha k účetní závěrce

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 16 odst. 1 písm. a)	Obsah přílohy k účetní závěrce vztahující se na všechny podniky, zveřejnění účetních pravidel	Čl. 43 odst. 1 bod 1
Čl. 16 odst. 1 písm. b)	Obsah přílohy k účetní závěrce pro položky dlouhodobých aktiv přeceněné za použití alternativních metod ocenění	Čl. 33 odst. 2 písm. a) druhý pododstavec
Čl. 16 odst. 1 písm. c)	Obsah přílohy k účetní závěrce vztahující se na všechny podniky, informace zveřejněné při oceňování finančních a jiných aktiv reálnou hodnotou	Čl. 42d
Čl. 16 odst. 1 písm. d)	Obsah přílohy k účetní závěrce, vykazování finančních závazků a záruk	Čl. 14
Čl. 16 odst. 1 písm. e)	Obsah přílohy k účetní závěrce pro všechny podniky	Čl. 43 odst. 1 bod 13
Čl. 17 odst. 1 písm. a)	Uvádění dalších informací středními podniky a subjekty veřejného zájmu; informace o dlouhodobých aktivech	Čl. 15 odst. 3 písm. a)
Čl. 17 odst. 1 písm. b)	Uvádění informací středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu, úpravy hodnot dlouhodobých aktiv pro daňové účely	Čl. 39 odst. 1. písm. e)
Čl. 17 odst. 1 písm. c) bod i)–ii)	Uvádění dalších informací zveřejňovaných středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu	Čl. 43 odst. 1 bod 14 písm. a)–b)
Čl. 17 odst. 1 písm. d) první pododstavec	Uvádění dalších informací zveřejňovaných středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu, odměny přiznané členům správních, dozorčích a řídicích orgánů	Čl. 43 odst. 1 bod 12

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 17 odst. 1 písm. e)	Uvádění dalších informací zveřejňovaných středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu, průměrný počet zaměstnanců a osobní náklady	Čl. 43 odst. 1 bod 9
Čl. 17 odst. 1 písm. f)	Uvádění dalších informací zveřejňovaných středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu, odložená daň	Čl. 43 odst. 1 bod 11
Čl. 17 odst. 1 písm. g) první pododstavec	Uvádění dalších informací zveřejňovaných středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu, identifikační údaje o podniku	Čl. 43 odst. 1 bod 2 první pododstavec
Čl. 17 odst. 1 písm. g) druhý pododstavec Čl. 28 odst. 3	Uvádění dalších informací zveřejňovaných středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu	Čl. 45 odst. 1
Čl. 17 odst. 1 písm. h), i), j), g), d)	Uvádění dalších informací zveřejňovaných středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu	Čl. 43 odst. 1 bod 3–7
Čl. 17 odst. 1 písm. o)	Uvádění dalších informací středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu, zveřejnění navrhovaného rozdělení zisku nebo úhrady ztráty	Čl. 50
Čl. 17 odst. 1 písm. p)	Uvádění dalších informací zveřejňovaných středními a velkými podniky a subjekty veřejného zájmu	Čl. 43 odst. 1 bod 7a
Čl. 18 odst. 1 písm. a)	Uvádění dalších informací velkými podniky a subjekty veřejného zájmu	Čl. 43 odst. 1 bod 8
Čl. 18 odst. 1 písm. b) a odst. 3	Uvádění dalších informací velkými podniky a subjekty veřejného zájmu	Čl. 43 odst. 1 bod 15
Čl. 18 odst. 2	Uvádění dalších informací velkými podniky a subjekty veřejného zájmu	Čl. 45 odst. 2

Zdroj: vlastní zpracování podle směrnice 78/660/EHS a směrnice 2013/34/EU

Kapitola 5 Zpráva vedení společnosti (články 19–20)

Pokud jde o zprávu vedení společnosti, nedochází v jejím obsahu oproti stávající úpravě ve čtvrté směrnici Rady 78/660/EHS a sedmé směrnici Rady 83/349/EHS k věcným změnám.

Tabulka 7.5: Shoda v kapitole 5 Zpráva vedení společnosti

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 19	Zpráva vedení podniku	Čl. 46
Čl. 20	Výkaz o správě a řízení podniku	Čl. 46a

Zdroj: vlastní zpracování podle směrnice 78/660/EHS a směrnice 2013/34/EU

Kapitola 7 Zveřejňování (články 30–33)

Pokud jde o zveřejňování finančních výkazů, nedochází oproti jeho stávající úpravě ve čtvrté směrnici Rady 78/660/EHS a sedmé směrnici Rady 83/349/EHS k věcným změnám.

Tabulka 7.6: Shoda v kapitole 7 Zveřejňování

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 30 odst. 1 a 2	Obecné požadavky na zveřejnění	Čl. 47 odst. 1 a 1a
Čl. 31 odst. 1	Zjednodušení pro malé a střední podniky, osvobození od povinnosti zveřejnit výsledovku a zprávu vedení podniku	Čl. 47 odst. 2
Čl. 31 odst. 2	Zjednodušení pro malé a střední podniky, zveřejnění zkrácené rozvahy	Čl. 47 odst. 3
Čl. 32 odst. 1	Další požadavky na zveřejnění, plná verze závěrky se zprávou auditora	Čl. 48
Čl. 32 odst. 2	Další požadavky na zveřejnění, zkrácená verze závěrky bez zprávy auditora	Čl. 49
Čl. 33 odst. 1 písm. a)	Sestavení a zveřejnění závěrky v souladu s požadavky směrnice	Čl. 50b
Čl. 33 odst. 2	Stanovení odpovědnosti za porušení povinnosti sestavení a zveřejnění závěrky	Čl. 50c

Zdroj: vlastní zpracování podle směrnice 78/660/EHS a směrnice 2013/34/EU

Kapitola 8 Audit (články 34–36)

Obecné požadavky článku 34 prošly změnou, tak aby odrážely zásadu, kterou sleduje předkládaný návrh, totiž že je třeba myslet především na potřeby malých a středních podniků. V jejím důsledku budou malé podniky z hlediska evropského práva obchodních společností v plném rozsahu osvobozeny od povinného auditu. Tento článek dále upřesňuje, že subjekty veřejného zájmu budou povinnému auditu podléhat bez ohledu na svou velikost.

Tabulka 7.7: Shoda v kapitole 8 Audit

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 34 odst. 1	Povinnost zajistit, aby audit účetních závěrek prováděly auditorské společnosti, schválení na základě směrnice 2006/43/ES	Čl. 51 odst. 1

Zdroj: vlastní zpracování podle směrnice 78/660/EHS a směrnice 2013/34/EU

Kapitola 9 Osvobození a omezení týkající se osvobození (články 36–40)

V případě velkých podniků a subjektů veřejného zájmu, které působí v těžebním průmyslu a v odvětví těžby dřeva v původních lesích, jsou zavedeny nové požadavky na předkládání výkazů. Za všechny země, v nichž působí, jsou povinny zveřejňovat každoročně platby, jež odvádějí vládám v daném rozpočtovém roce, pokud je výše těchto plateb pro přijímající vládu významná; jsou-li tyto platby přiřazeny ke konkrétnímu projektu, jsou povinny zveřejnit i platby za všechny takové projekty. V případě potřeby je nutno příslušné výkazy zpracovat na konsolidované bázi. V takovém případě jsou z povinnosti předkládat vlastní výkaz vyjmuty dceřiné podniky a mateřský podnik, jenž výkaz zpracoval.

Tabulka 7.8: Shoda v kapitole 9 Osvobození a omezení týkající se osvobození

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 37	Osvobození pro dceřiné podniky	Čl. 57
Čl. 38	Zveřejňování pro podniky, které jsou v jiných podnicích společníky s neomezeným ručením	Čl. 57a

Zdroj: vlastní zpracování podle směrnice 78/660/EHS a směrnice 2013/34/EU

Kapitola 11 Závěrečná ustanovení (články 49–55)

V zájmu zohlednění ekonomického vývoje a inflace by měl článek 42 Komisi zmocnit, aby pravidelně přezkoumávala limitní hodnoty v článku 3, podle nichž je určována velikost podniků. Tento krok je nutný k dlouhodobému zachování reálné hodnoty těchto limitů. Komise by měla být dále zmocněna aktualizovat druhy subjektů

vyjmenovaných v příloze I a II, tak aby odpovídaly případným změnám na úrovni členských států. Je nezbytné specifikovat a rozpracovat pojem významnosti plateb tak, aby byl zajištěn příslušný a náležitý rozsah zveřejňování plateb, které odvádějí vládám podniky v těžebním průmyslu a podniky v odvětví těžby dřeva v původních lesích. Je důležité použít akty v přenesené pravomoci, aby byla vytvořena odborně fundovaná a účelná pravidla, která Komisi umožní zohlednit všechny dostupné odborné poznatky.

Přesný rozsah a podmínky tohoto přenesení pravomoci jsou podrobně popsány v článku 42. V neposlední řadě upřesňuje nový článek 46, že subjekty veřejného zájmu nejsou zpravidla oprávněny využívat výjimek, jež směrnice stanoví.

Tabulka 7.9: Shoda v kapitole 11 Závěrečná ustanovení

Směrnice 2013/34/EU	Poznámka	Směrnice 78/660/EHS
Čl. 51	Sankce	Čl. 60a
Čl. 55	Určení směrnice členským státům	Čl. 62

Zdroj: vlastní zpracování podle Směrnice 78/660/EHS a Směrnice 2013/34/EU

[7.2] Variantní řešení ve směrnici

Směrnice v mnoha případech obsahuje variantní řešení jednotlivých situací, která jsou označena formulací „povolit či vyžadovat“ („permit or require“) nebo odkazy na národní legislativu (podrobněji viz oddíl 5.2.4). Variantní řešení vzniklo jako důsledek skutečnosti, že účetní směrnice jsou určeny pro země, které spadají do dvou odlišných systémů regulace účetnictví. Každá evropská země má svůj národní regulační systém, který vychází z právního systému a způsobu financování domácích společností. Existují dva typy právní kultury: anglosaský a kontinentální typ právní kultury. Právo volby umožňuje při transpozici směrnic do národních legislativ určitou obsahovou volnost a respektování národních specifik (Žárová, 2006).

Variantní řešení do jisté míry zjednoduší aplikaci směrnice, ale v konečném součtu snižují vypovídací schopnost účetních výkazů, protože neposkytují uživatelům srovnatelné informace.

Variantní řešení je možné rozdělit na dvě části:

- varianty, které mají vliv na hodnotu majetku, závazků a výsledek hospodaření ve výkazech (rozdíly ve způsobu oceňování a uznávání položek účetní závěrky);
- varianty, které mají vliv na podobu účetní závěrky (výběr ze dvou typů rozvahy a výsledovky, agregace položek, zjednodušení pro vybrané typy účetních jednotek a podobně).

Položky, u kterých existuje možnost volby a které mají vliv na hodnotu majetku, závazků a výsledku hospodaření, jsou zobrazeny v rozvaze v tabulce 7.10.

Tabulka 7.10: Rozvaha se zobrazením možností volby

		Aktiva
A.		Nesplacený upsaný základní kapitál z toho splatný (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví , že se splatný základní kapitál vykazuje v položce Vlastní kapitál; v takovém případě se splatná, avšak dosud nesplacená část základního kapitálu vykazuje v aktivech buď v položce A., nebo v položce D.II.).
B.		Zřizovací výdaje, jak jsou stanoveny vnitrostátními právními předpisy , pokud povolují jejich vykazování v aktivech. Vnitrostátní právní předpisy mohou rovněž stanovit, že se zřizovací výdaje vykazují jako první položka v části Nehmotná aktiva.
C.		Dlouhodobá aktiva
	I.	Nehmotná aktiva 1. Náklady na vývoj, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech. 2. Koncese, patenty, licence, ochranné známky a podobná práva a aktiva, pokud byly: a) pořízeny za úplatu, b) vytvořeny vlastní činností podniku, a pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech.
	II.	Hmotná aktiva Položky zachycené v účetních výkazech se oceňují v pořizovacích cenách nebo výrobních nákladech. Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách. Stanoví-li vnitrostátní právo oceňování na základě přecenění, vymezí současně jeho obsah, limity a pravidla používání.
	III.	Finanční aktiva Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat oceňování finančních nástrojů, včetně derivátových finančních nástrojů, reálnou hodnotou.
D.		Krátkodobá aktiva
	I.	Zásoby Členské státy mohou povolit , aby se pořizovací cena nebo náklady na výrobu zásob zboží stejné kategorie i všech zastupitelných položek včetně investic vypočítávaly na základě vážených průměrných cen, podle metody „first in – first out (FIFO)“, „last in – first out (LIFO)“ nebo podle metody zohledňující obecně uznávané, osvědčené postupy.
	II.	Pohledávky (možnost vykázat náklady a příjmy příštích období)
	III.	Investice Vlastní podíly (s uvedením jejich jmenovité hodnoty, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, s uvedením jejich účetní hodnoty), pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v rozvaze.
	IV.	Bankovní a pokladní hotovost
E.		Náklady a příjmy příštích období (možnost vykázat v položce D.II. Pohledávky)

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

		Vlastní kapitál a cizí zdroje
A.		Vlastní kapitál
	I.	Upsaný základní kapitál (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví , že se v této položce vykazuje splatný základní kapitál; v takovém případě se musí výše upsaného základního kapitálu a splaceného základního kapitálu vykázat odděleně)
	II.	Emisní ážio
	III.	Fond z přecenění
	IV.	Fondy Zákonný rezervní fond, pokud ho vnitrostátní předpisy vyžadují . Rezervní fond na vlastní podíly, pokud ho vnitrostátní právní předpisy vyžadují .
	V.	Výsledek hospodaření za minulá účetní období
	VI.	Výsledek hospodaření za účetní období
B.		Rezervy Členské státy mohou povolit vytvoření rezerv určených ke krytí nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo datum, ke kterému vzniknou.
C.		Závazky (možnost vykázat výdaje a výnosy příštích období)
D.		Výdaje a výnosy příštích období (pokud se nevykazují v části C. Závazky)

Zdroj: vlastní zpracování na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, příloha III

[7.2.1] Modelová řešení možností volby

V současnosti není možné ověřit praktické důsledky možnosti volby v jednotlivých členských zemích (Jílek, Svobodová, 2013). V teoretické rovině je možné pro ověření důsledků možnosti volby použít modelové příklady (řešení v tabulkách 7.11 až 7.33).

Pro potřeby modelu bylo ze všech možností volby uvedených v tabulce 7.10 vybráno šest položek, na kterých bude možnost volby demonstrována. Byly vybrány s ohledem na cíl⁷⁶ obecného účetního výkaznictví, tj. poskytnout informace o finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky. U každé z položek existují dvě varianty zobrazení ve výkazech, viz tabulka 7.11.

⁷⁶ Protože směrnice nedefinuje obecný cíl účetního výkaznictví, byla použita definice z Koncepčního rámce IFRS.

Tabulka 7.11: Varianty pro možnost volby

Číslo položky	Položka	Varianta	
		1	2
1.	Zřizovací výdaje	1 (aktivum)	2 (náklad)
2.	Náklady na vývoj	1 (aktivum)	2 (náklad)
3.	Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností	1 (aktivum)	2 (náklad)
4.	Ocenění hmotných aktiv	1 (pořizovací cena)	2 (přeceněná hodnota)
5.	Ocenění finančních aktiv	1 (pořizovací cena)	2 (reálná hodnota)
6.	Vykázání rezerv	1 (uznat rezervu)	2 (neuznat rezervu)

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení vychází z výchozí rozvahy, viz tabulka 7.12. V příkladu není použita žádná konkrétní měna, pro zjednodušení byla u všech položek zvolena stejná hodnota.

Tabulka 7.12: Výchozí rozvaha

Rozvaha	
Položka	Hodnota
Dlouhodobý majetek	3000
• Hmotná aktiva	1000
• Nehmotná aktiva	1000
• Finanční aktiva	1000
Oběžná aktiva	3000
• Zásoby	1000
• Pohledávky	1000
• Peníze	1000
Aktiva celkem	6000
Vlastní kapitál	3000
• Základní kapitál	1000
• Fondy	1000
• Výsledek hospodaření (běžné i minulé období)	1000
Závazky celkem	3000
• Rezervy	1000
• Dlouhodobé závazky	1000
• Krátkodobé závazky	1000
Vlastní kapitál a cizí zdroje celkem	6000

Zdroj: vlastní zpracování

Řešení

Aktivace vybraných položek

Možnost volby platí pro situace, kdy je možné položky buď aktivovat, nebo uznat v nákladech. Platí to pro volbu zřizovacích výdajů, nákladů na vývoj a nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností, (položky 1–3 v tabulce 7.12). Modelový příklad uvádí varianty, kdy tyto položky nabývají 1 %, 25 %, 50 %, 75 % a 100 % z celkové hodnoty nehmotných aktiv (hodnota nehmotných aktiv ve výchozí rozvaze je 1000, hodnota dlouhodobého majetku celkem je 3000). Výpočet pro uznání položek jako aktivum uvádí tabulka 7.13.

Tabulka 7.13: Uznání položek jako aktivum

Podíl z hodnoty nehmotných aktiv	Částka	Hodnota nehmotných aktiv navýšená o aktivované položky	Dlouhodobý majetek navýšený o aktivované položky		Změna bilanční sumy*)	
			Částka	Změna v %	Částka	Změna v %
1 %	10	1010	3010	+0,34	6010	+0,17
25 %	250	1250	3250	+8,34	6250	+4,17
50 %	500	1500	3500	+16,67	6500	+8,34
75 %	750	1750	3750	+25,00	6750	+12,50
100 %	1000	2000	4000	+33,34	7000	+16,67

Zdroj: vlastní zpracování

*) Bilanční suma se navýší v případě vzniku závazku nebo při aktivaci majetku vytvořeného vlastní činností,⁷⁷ viz obrázky 7.1 a 7.2. V případě úhrady závazku se bilanční suma nemění, změní se pouze poměr dlouhodobého majetku a oběžných aktiv, viz obrázek 7.3.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
+ Dlouhodobý hmotný majetek	+ Závazky

Obrázek 7.1: Změna v rozvaze při aktivaci položek a vzniku závazku

Zdroj: vlastní zpracování

77 Prostřednictvím snížení nákladů, které se projeví zvýšením výsledku hospodaření.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
+ Dlouhodobý hmotný majetek	+ Výsledek hospodaření

Obrázek 7.2: Změna v rozvaze při aktivaci položek vzniklých ve vlastní režii

Zdroj: vlastní zpracování

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
+ Dlouhodobý hmotný majetek – Peněžní prostředky	

Obrázek 7.3: Změna v rozvaze při aktivaci položek a úhradě závazku

Zdroj: vlastní zpracování

V dalších letech se bude snižovat hodnota aktiv a výsledek hospodaření v závislosti na metodě odepisování a hodnotě odpisů. Předpokládáme rovnoměrné odpisy s dobou životnosti 5 nebo 10 let. Hodnotu aktiv závislosti na odepisování uvádějí tabulky 7.14 a 7.15.

Tabulka 7.14: Hodnota aktiv v prvním roce odepisování, doba životnosti 5 let

Hodnota nehmotného aktiva	Roční odpis	Zůstatková cena	Hodnota nehmotných aktiv celkem, pořizovací cena	Zůstatková cena nehmotných aktiv k rozvahovému dni
10	2	8	1010	1008
250	50	200	1250	1200
500	100	400	1500	1400
750	150	600	1750	1600
1000	200	800	2000	1800

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 7.15: Hodnota aktiv v prvním roce odepisování, doba životnosti 10 let

Hodnota nehmotného aktiva	Roční odpis	Zůstatková cena	Hodnota nehmotných aktiv celkem, pořizovací cena	Zůstatková cena nehmotných aktiv k rozvahovému dni
10	1	9	1010	1009
250	25	225	1250	1225
500	50	450	1500	1450

Hodnota nehmotného aktiva	Roční odpis	Zůstatková cena	Hodnota nehmotných aktiv celkem, pořizovací cena	Zůstatková cena nehmotných aktiv k rozvahovému dni
750	75	675	1750	1675
1000	100	900	2000	1900

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud se položky související se vznikem nehmotných aktiv zaúčtují přímo do nákladů, dochází ke změnám ve výsledku hospodaření a bilanční sumě, které jsou uvedeny v tabulce 7.16.

Tabulka 7.16: Vliv položek uznaných v nákladech na výsledek hospodaření a bilanční sumu

Podíl z hodnoty nehmotných aktiv	Částka	Vliv na výsledek hospodaření	Bilanční suma*)	
			Částka	Změna v %
1 %	10	-10	5990	-0,17
25 %	250	-250	5750	-4,17
50 %	500	-500	5500	-8,34
75 %	750	-750	5250	-12,50
100 %	1000	-1000	5000	-16,67

Zdroj: vlastní zpracování

*) V případě existence závazku se bilanční suma nemění, viz obrázek 7.4. V případě úhrady závazku se bilanční suma sníží, viz obrázek 7.5.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
	- Výsledek hospodaření + Závazky

Obrázek 7.4: Změna v rozvaze při uznání položek v rozvaze a vzniku závazku

Zdroj: vlastní zpracování

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
- Peněžní prostředky	- Výsledek hospodaření

Obrázek 7.5: Změna v rozvaze při uznání položek v nákladech a úhradě závazku

Zdroj: vlastní zpracování

Volba způsobů uznávání položek má vliv na výsledek hospodaření běžného období v jednotlivých letech, jak ukazují tabulky 7.17 a 7.18.

Tabulka 7.17: Porovnání výsledku hospodaření běžného období v 1. roce

Částka	Výsledek hospodaření při uznání položky v nákladech	Výsledek hospodaření při aktivaci položky	
		Doba odepisování 5 let	Doba odepisování 10 let
10	-10	-2	-1
250	-250	-50	-25
500	-500	-100	-50
750	-750	-150	-75
1000	-1000	-200	-100

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 7.18: Výsledek hospodaření běžného období v dalších letech

Částka	Výsledek hospodaření při uznání položky v nákladech v dalších letech	Výsledek hospodaření při aktivaci položky		
		Doba odepisování 5 let		Doba odepisování 10 let
		2.–5. rok	6.–10. rok	2.–10. rok
10	0	-2	0	-1
250	0	-50	0	-25
500	0	-100	0	-50
750	0	-150	0	-75
1000	0	-200	0	-100

Zdroj: vlastní zpracování

Při uznání položky v nákladech se celá částka zobrazí ve výsledku hospodaření běžného období, při aktivaci se rozloží v jednotlivých letech po dobu odepisování dlouhodobého majetku.

Přecenění dlouhodobého hmotného majetku

K dalším možnostem volby patří oceňování dlouhodobého hmotného majetku buď v pořizovací ceně, nebo v přeceněných hodnotách.⁷⁸ V případě ocenění v přeceněných hodnotách může dojít ke zvýšení, nebo snížení hodnoty majetku oproti pořizovací ceně.

78 Směrnice 2013/34/EU článek 7.

Tabulka 7.19: Oceňování dlouhodobého hmotného majetku v přeceněných hodnotách – zvýšení hodnoty

Částka přecenění	Podíl z hodnoty dlouhodobého majetku	Hodnota hmotného majetku v přeceněných hodnotách	Hodnota dlouhodobého majetku v přeceněných hodnotách		Bilanční suma*)	
			Částka	Změna v %	Částka	Změna v %
10	1 %	1010	3010	+0,34	6010	+0,17
250	25 %	1250	3250	+8,34	6250	+4,17
500	50 %	1500	3500	+16,67	6500	+8,34
750	75 %	1750	3750	+25,00	6750	+12,50
1000	100 %	2000	4000	+33,37	7000	+16,67

Zdroj: vlastní zpracování

*) Bilanční suma se zvýší o položku Fond z přecenění ve vlastním kapitálu, viz obrázek 7.6.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
+ Dlouhodobý hmotný majetek	+ Fond z přecenění

Obrázek 7.6: Přecenění dlouhodobého hmotného majetku – zvýšení hodnoty

Zdroj: vlastní zpracování

Změna v hodnotě majetku se promítne do změny v odpisech a výsledku hospodaření. Porovnání hodnoty odpisů a výsledku hospodaření při použití rovnoměrného odepisování a doby životnosti aktiva 5 let uvádí tabulka 7.20.

Tabulka 7.20: Změna v odpisech a výsledku hospodaření při přecenění hmotného a nehmotného majetku

Hodnota dlouhodobých aktiv v pořizovacích cenách	Roční odpis	Hodnota dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách	Roční odpis	Rozdíl odpisů	
				Částka	Změna v %
1000	200	1010	202	2	+1
1000	200	1250	250	50	+25
1000	200	1500	300	100	+50
1000	200	1750	350	150	+75
1000	200	2000	400	200	+100

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v odpisech mají vliv na výsledek hospodaření, viz tabulka 7.21.

Tabulka 7.21: Změny ve výsledku hospodaření při přecenění dlouhodobého majetku

Výsledek hospodaření při ocenění v pořizovacích cenách	Výsledek hospodaření při ocenění v přeceněných hodnotách*)	Rozdíl	
		Částka	Změna v %
1000	998	-2	-0,2
1000	950	-50	-5,0
1000	900	-100	-10,0
1000	850	-150	-15,0
1000	800	-200	-20,0

*) Výpočet: VH (1000) snížený o změny způsobené zvýšením odpisů (-2, -50, -100, -150, -200).

Zdroj: vlastní zpracování

V důsledku zvýšení hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dochází ke snížení výsledku hospodaření z důvodu vyšších odpisů.

Přecenění vyvolá současně změny v hodnotě i struktuře vlastního kapitálu, kdy se vlastní kapitál celkem navýší o hodnotu fondu z přecenění a současně se bude snižovat výsledek hospodaření o rozdíl mezi původními a navýšenými odpisy do doby, než bude majetek odepsaný, viz tabulka 7.22.

Tabulka 7.22: Změny ve struktuře vlastního kapitálu

Položka	Výchozí hodnoty	Změny po přecenění, zvýšení hodnoty majetku o:				
		10	250	500	750	1000
Vlastní kapitál celkem	3000	3008	3200	3400	3600	3800
Základní kapitál	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Fondy	1000	1010	1250	1500	1750	2000
Výsledek hospodaření	1000	998	950	900	850	800

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že při oceňování hmotného a nehmotného majetku v přeceněných hodnotách dojde ke snížení hodnoty oproti pořizovací ceně, ukazuje změnu v souvisejících položkách tabulka 7.23.

Tabulka 7.23: Oceňování hmotného a nehmotného majetku v přeceněných hodnotách – snížení hodnoty

Podíl z hodnoty dlouhodobého majetku	Částka	Hodnota hmotného majetku v přeceněných hodnotách	Hodnota dlouhodobého majetku v přeceněných hodnotách		Bilanční suma*)	
			Částka	Změna v %	Částka	Změna v %
1 %	10	990	2990	-0,33	5990	-0,17
25 %	250	750	2750	-8,33	5750	-4,17
50 %	500	500	2500	-16,67	5500	-8,33
75 %	750	250	2250	-25,00	5250	-12,50
100 %	1000	0	2000	-33,33	5000	-16,67

Zdroj: vlastní zpracování

*) Bilanční suma se sníží buď v položce Fond z přecenění ve vlastním kapitálu, nebo ve výsledku hospodaření, viz obrázky 7.7 a 7.8.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
- Dlouhodobý hmotný majetek	- Fond z přecenění

Obrázek 7.7: Změna v rozvaze při snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: vlastní zpracování

nebo

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
- Dlouhodobý hmotný majetek	- Výsledek hospodaření

Obrázek 7.8: Změna v rozvaze při snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: vlastní zpracování

Změna v hodnotě majetku se promítne do změny v odpisech a výsledku hospodaření. Porovnání hodnoty odpisů a výsledku hospodaření při použití rovnoměrného odepisování a doby životnosti aktiva 5 let uvádí tabulka 7.24.

Tabulka 7.24: Změna v odpisech a výsledku hospodaření při přecenění hmotného majetku

Hodnota dlouhodobých aktiv v pořizovacích cenách	Roční odpis	Hodnota dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách	Roční odpis	Rozdíl odpisů	
				Částka	Změna v %
1000	200	990	198	-2	-1
1000	200	750	150	-50	-25
1000	200	500	100	-100	-50
1000	200	250	50	-150	-75
1000	200	0	0	-200	-100

Zdroj: vlastní zpracování

Změny v odpisech mají vliv na výsledek hospodaření, viz tabulka 7.25.

Tabulka 7.25: Změny ve výsledku hospodaření při přecenění dlouhodobého majetku

Výsledek hospodaření při ocenění v pořizovacích cenách	Výsledek hospodaření při ocenění v přeceněných hodnotách*)	Rozdíl	
		Částka	Změna v %
1000	1002	+2	+0,2
1000	1050	+50	+5,0
1000	1100	+100	+10,0
1000	1150	+150	+15,0
1000	1200	+200	+20,0

Zdroj: vlastní zpracování

V důsledku snížení hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dochází ke zvýšení výsledku hospodaření z důvodu nižších odpisů. Zároveň se objeví změny ve struktuře vlastního kapitálu, viz tabulka 7.26.

Tabulka 7.26: Změny ve struktuře vlastního kapitálu

Položka	Výchozí hodnoty	Změny po přecenění, zvýšení hodnoty majetku o:				
		10	250	500	750	1000
Vlastní kapitál celkem	3000	2992	2800	2600	2400	2200
Základní kapitál	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Fondy	1000	990	750	500	250	0
Výsledek hospodaření	1000	1002	1050	1100	1150	1200

Zdroj: vlastní zpracování

*) Výpočet: VH (1000) zvýšený o změny způsobené snížením odpisů (2, 50, 100, 150, 200)

Ocenění dlouhodobého finančního majetku

Další z možností volby je volba mezi oceněním finančního majetku v pořizovacích cenách nebo v reálné hodnotě.⁷⁹ Může dojít ke snížení i zvýšení hodnoty majetku, viz tabulky 7.27 a 7.28.

Tabulka 7.27: Přecenění dlouhodobého finančního majetku na reálnou hodnotu – zvýšení hodnoty

Částka přecenění	Podíl z hodnoty finančního majetku	Hodnota finančního majetku v přeceněných hodnotách	Hodnota dlouhodobého majetku v přeceněných hodnotách		Bilanční suma	
			Částka	Změna v %	Částka	Změna v %
10	1 %	1010	3010	0,34	6010	0,67
250	25 %	1250	3250	8,34	6250	4,17
500	50 %	1500	3500	16,67	6500	8,34
750	75 %	1750	3750	25,00	6750	12,50
1000	100 %	2000	4000	33,37	7000	16,67

Zdroj: vlastní zpracování

Zvýšení hodnoty dlouhodobého finančního majetku přeceněním na reálnou hodnotu se v rozvaze zobrazí v položce Fond z přecenění, viz obrázek 7.9.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
+ Dlouhodobý finanční majetek	+ Fond z přecenění

Obrázek 7.9: Změna v rozvaze při přecenění dlouhodobého finančního majetku

Zdroj: vlastní zpracování

⁷⁹ Článek 8 Směrnice.

*Tabulka 7.28: Přecenění dlouhodobého finančního majetku
na reálnou hodnotu – snížení hodnoty*

Částka přecenění	Podíl z hodnoty finančního majetku	Hodnota finančního majetku v přeceněných hodnotách	Hodnota dlouhodobého majetku v přeceněných hodnotách		Bilanční suma	
			Částka	Změna v %	Částka	Změna v %
10	1 %	990	2990	-0,33	5990	-0,17
250	25 %	750	2750	-8,33	5750	-4,17
500	50 %	500	2500	-16,67	5500	-8,33
750	75 %	250	2250	-25,00	5250	-12,50
1000	100 %	0	2000	33,33	5000	-16,67

Zdroj: vlastní zpracování

Snížení hodnoty dlouhodobého finančního majetku přeceněním na reálnou hodnotu se v rozvaze zobrazí v položce Fond z přecenění, viz obrázek 7.10.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
- Dlouhodobý finanční majetek	- Fond z přecenění

*Obrázek 7.10: Změna v rozvaze při přecenění dlouhodobého
finančního majetku na reálnou hodnotu*

Zdroj: vlastní zpracování

Rezervy

V souladu s článkem 12 směrnice mohou členské státy povolit vytvoření rezerv určených ke krytí nákladů, jejichž povaha je jasně definovaná. Rozhodování mezi variantami vychází z možností, zda uznat, nebo neuznat rezervu.⁸⁰ Varianty při uznávání rezerv uvádí tabulka 7.29.

Tabulka 7.29: Varianty tvorby rezerv

Částka	podíl z hodnoty rezerv v %	Hodnota rezerv	Hodnota závazků		Výsledek hospodaření	
			Částka	Změna v %	Částka	Změna v %
10	1	1010	3010	+0,33	-10	-1
250	25	1250	3250	+8,33	-250	-25
500	50	1500	3500	+16,67	-500	-50
750	75	1750	3750	+25,00	-750	-75
1000	100	2000	4000	+33,33	-1000	-100

Zdroj: vlastní zpracování

80 Tvorba rezerv podléhá národním legislativám.

Pokud účetní jednotka uzná rezervu, nezmění se bilanční suma, ale poměr vlastního kapitálu a cizích zdrojů, viz obrázek 7.11.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
	- Výsledek hospodaření + Rezervy

Obrázek 7.11: Změna v rozvaze při uznání rezervy

Zdroj: vlastní zpracování

Leasingy

Specifickou položkou je uznávání a zobrazování finančního leasingu u nájemců a pronajímatelů. Směrnice se o způsobu uznávání předmětu leasingu nezmiňuje, v národních legislativách se obvykle předmět finančního leasingu zobrazuje v aktivech pronajímatele, který majetek zároveň odepisuje, a nájemce účtuje leasingové splátky do nákladů.⁸¹ Některé státy postupem času přijaly metodu používanou v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, kdy aktivem se stává položka, která účetní jednotce přináší ekonomické užítky. Při tomto přístupu se majetek a závazky zobrazují v rozvaze nájemce v částce nižší z reálné hodnoty a současné hodnoty leasingových splátek.⁸²

Reálnou hodnotou se rozumí hodnota splátek diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu.⁸³ V případě, že nájemce nezná implicitní úrokovou míru leasingu, může použít přírůstkovou výpůjční úrokovou míru.⁸⁴

Při účtování leasingových splátek u nájemce do nákladů se snižuje výsledek hospodaření a peněžní prostředky, viz obrázek 7.12.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
- Peněžní prostředky	- Výsledek hospodaření

Obrázek 7.12: Zobrazení leasingových splátek u nájemce v nákladech

Zdroj: vlastní zpracování

Při aktivaci předmětu leasingu u nájemce se zvyšuje bilanční suma a navyšuje se

81 Tento způsob se používá např. v České republice.

82 Tento způsob se používá na Slovensku nebo v Německu.

83 Implicitní úroková míra leasingu je úroková míra, která se stanoví na počátku doby leasingu tak, aby se součet diskontovaných splátek rovnal reálné hodnotě aktiva, případně navýšené o počáteční přímé náklady pronajímatele.

84 Přírůstková výpůjční úroková míra je sazba, kterou by nájemce zaplatil za obdobný leasing nebo za vypůjčení částky nutné k úhradě předmětu leasingu.

hodnota dlouhodobého majetku a závazků, viz obrázek 7.13.

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
+ Dlouhodobý hmotný majetek	+ Závazky

Obrázek 7.13: Aktivace předmětu leasingu u nájemce

Zdroj: vlastní zpracování

Každá leasingová splátka se rozdělí na snížení závazku a na úrok. Nájemce majetek odepisuje.

Předpokládejme finanční leasing, 60 měsíčních splátek v hodnotě 10, úrokovou míru 2 % p. a., odpis rovnoměrný, dobu odepisování 60 měsíců. Řešení u nájemce při aktivaci majetku zobrazuje tabulka 7.30, při účtování splátek do nákladů tabulka 7.31.

Tabulka 7.30: Finanční leasing u nájemce – uznání v aktivech

Položka	Částka
Hodnota majetku pořízeného formou finančního leasingu	570
Roční odpis	114
Roční splátky	120
Snížení závazku za první rok	109
Úrok	11
Výsledek hospodaření (odpis + úrok)	-125
Navýšení bilanční sumy ke dni zahájení leasingu	+570
Údaje k rozvahovému dni běžného roku	
Dlouhodobý majetek (netto)	456
Peněžní prostředky	-120
Hodnota závazku	461
Výsledek hospodaření	-125

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 7.31: Finanční leasing u nájemce – zobrazení leasingových splátek v nákladech

Položka	Částka
Hodnota majetku pořízeného formou finančního leasingu	0 (majetek aktivuje pronajímatel)
Roční splátky	120
Výsledek hospodaření	-120
Peněžní prostředky	-120

Zdroj: vlastní zpracování

[7.2.2] Zobecnění možností volby

Modelová řešení uvedená v oddíle 7.2.1 naznačují různé možnosti uznávání nebo oceňování vybraných položek účetní závěrky. V národních legislativách se tyto možnosti vzájemně kombinují a vznikají různé varianty, ve kterých existují rozdíly v bilanční sumě, hodnotě a struktuře majetku, hodnotě závazků a vlastního kapitálu. Je třeba si uvědomit, že na základě těchto rozdílů dostává uživatel rozdílné informace, které mu slouží jako východisko pro rozhodování.

Obecně je možné pro výpočet počtu variant řešení použít vzorec pro výpočet variací, kdy cílem je najít celkový počet všech řešení, která by mohla nastat. Poté je třeba dané konkrétní řešení zobecnit na n a k variant.

Označíme-li: X hledaný počet všech možných řešení
 n počet položek
 k počet variant

kde n , k jsou přirozená čísla, pak výsledný počet řešení vypočítáme podle vzorce:

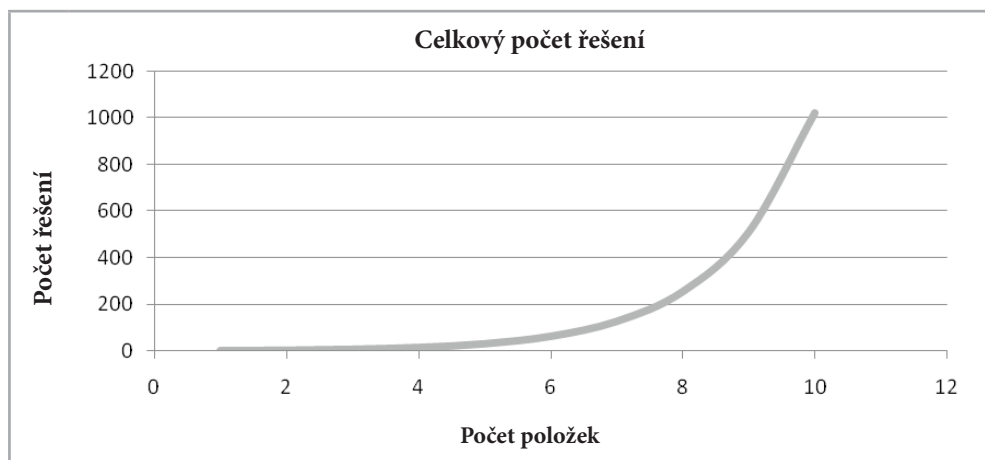
$$X = n^k \quad (1)$$

Vývoj počtu řešení v závislosti na počtu položek uvádí tabulka 7.32 a graf v obrázku 7.14.

Tabulka 7.32: Počet řešení v závislosti na počtu položek

Počet variant	2									
Počet položek	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Počet řešení	2	4	8	16	32	64	128	256	512	1024

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 7.14: Vývoj počtu řešení v závislosti na počtu položek

Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je patrné, jak s rostoucím počtem položek (osa x) exponenciálně roste počet všech možných řešení (osa y).

V uváděném modelovém příkladu předpokládáme možnost volby v souladu se směrnici u šesti položek, viz zadání v tabulkách 7.11 a 7.12.

Pro celkový počet řešení výběrového souboru se použije vzorec (1):

$$X = 2^6 = 64$$

$n = 6 \dots$ počet položek ve výběrovém souboru

$k = 2 \dots$ počet variant u jednotlivé položky

$X =$ celkový počet všech řešení výběrového souboru

Při kombinaci šesti možností volby při výběru ze dvou variant řešení každé položky je výsledkem 36 možných řešení, kdy jednotlivé varianty ovlivňují bilanční sumu, výsledek hospodaření, strukturu a hodnotu aktiva i pasiv.

[7.2.3] Možnosti volby v české legislativě

Česká účetní legislativa využívá možnosti volby stanovené ve směrnici. Při výběru ze dvou vzorů rozvahy, stanovených v článku 10 směrnice a přílohách III. a IV., tj. horizontální členění rozvahy a vertikální členění rozvahy, používá členění horizontální. Možnosti volby ve vykazování položek aktiv a pasiv zobrazují tabulky 7.33 a 7.34.

Tabulka 7.33: Použití možnosti volby v aktivech

	Položka aktiv	Varianta 1	Varianta 2
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	Vykázat upsaný nesplacený kapitál v aktivech	Vykázat upsaný nesplacený kapitál ve vlastním kapitálu
B.	Dlouhodobý majetek		
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		
	Zřizovací výdaje	Uznat jako aktivum	Zobrazit v nákladech
	Náklady na vývoj	Uznat jako aktivum	Zobrazit v nákladech
	Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností určená k vlastnímu použití	Uznat jako aktivum	Zobrazit v nákladech
	Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností určená pro prodej	Uznat jako aktivum	Zobrazit v nákladech
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	Ocenit v pořizovacích cenách	Možnost ocenit v přeceněné hodnotě
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	Ocenit v pořizovacích cenách	Možnost ocenit v reálné hodnotě

	Položka aktiv	Varianta 1	Varianta 2
C.	Oběžná aktiva		
C.I.	Zásoby	Možnost použít metodu LIFO	Nepoužívat metodu LIFO
C.II.	Pohledávky	Zobrazit časové rozlišení aktiv v pohledávkách	Zobrazit časové rozlišení aktiv v samostatné položce
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	Možnost vykázat vlastní podíly v aktivech	Možnost vykázat vlastní podíly ve vlastním kapitálu (-)
C.IV.	Peněžní prostředky		
D.	Časové rozlišení aktiv	Zobrazit náklady a příjmy příštích období	Zobrazit náklady a příjmy příštích období v položce C.II. Pohledávky

Zdroj: vlastní zpracování

Charakteristika vybraných položek aktiv:

- Položka A. Pohledávky za upsaný základní kapitál obsahuje pohledávky za upisovateli a společníky obchodní korporace plynoucí z povinnosti splatit vklad do základního kapitálu a upsané nesplacené akcie.
- Položka B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje a softwarem se rozumí takové výsledky, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, nebo byly nabyty od jiných osob.
- Položky zahrnuté pod B.II. Dlouhodobý hmotný majetek se při pořízení od dodavatelů oceňují pořizovacími cenami, při vytvoření vlastní činností vlastními náklady. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s ní související. Vlastními náklady se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu, případně i přiřaditelné nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují.
- Z položek zahrnutých pod B.III. Dlouhodobý finanční majetek se reálnou hodnotou k datu účetní závěrky oceňují cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou.
- V položce C.I. Zásoby se u stejného druhu zásob povoluje ocenění cenou, která vyplývá z ocenění jejich úbytku cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob.

- Položka D. Časové rozlišení aktiv obsahuje tituly časového rozlišení, které mají aktivní zůstatek. Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.

Tabulka 7.34: Použití možnosti volby v pasivech

	Položka pasiv	Varianta 1	Varianta 2
A.	Vlastní kapitál		
A.I.	Základní kapitál	Vykázat upsaný základní kapitál	Vykázat upsaný a splacený základní kapitál
A.III.	Fondy ze zisku	Vykázat rezervní fond v souladu s národní legislativou	Národní legislativa nevyžaduje vykázat rezervní fond
		Vykázat rezervní fond na vlastní podíly v souladu s národní legislativou	Národní legislativa nevyžaduje vykazovat rezervní fond na vlastní podíly
B. + C.	Cizí zdroje		
B.	Rezervy	Vykazování rezerv určených ke krytí nákladů v souladu s národní legislativou	
C.	Závazky	Možnost vykázat položky časového rozlišení pasiv	Vykázat časové rozlišení v samostatné položce
D.	Časové rozlišení pasiv	Vykázat výdaje a výnosy příštích období	Vykázat výdaje a výnosy příštích období v části C. Závazky

Zdroj: vlastní zpracování

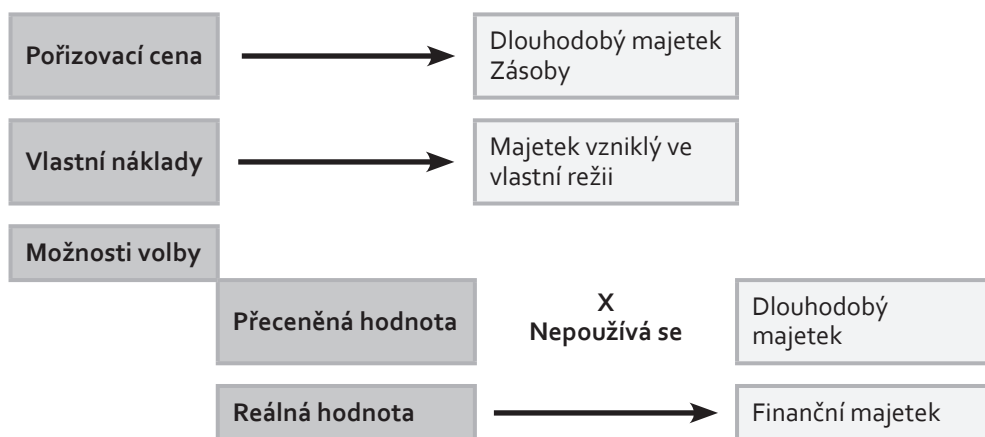
Charakteristika vybraných položek pasiv:

- Položka A.I. Základní kapitál obsahuje A.I.1. Základní kapitál, A.I.2. Vlastní podíly (–) a A.II.3. Změny základního kapitálu. A.I.1. Základní kapitál obsahuje zapsaný základní kapitál obchodních korporací, zapsané i nezapsané kmenové jmění státních podniků, základní kapitál obchodních společností povinně nezapisovaný. Tato položka obsahuje též u fyzické osoby rozdíl mezi majetkem určeným k podnikání a dluhy plynoucími z podnikání při zohlednění účtování o reálných hodnotách v příslušné položce vlastního kapitálu. Položka A.I.2. Vlastní podíly obsahuje vlastní podíly (zobrazené na účtu ve skupině 25 Krátkodobý finanční majetek), položka se uvádí se záporným znaménkem. Položka A.I.3. Změny základního kapitálu obsahuje změny základního kapitálu vykazované příslušnými obchodními korporacemi před zápisem změn základního kapitálu do obchodního rejstříku.

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

- Položka B. Rezervy obsahuje rezervy podle zvláštních právních předpisů,⁸⁵ rezervu na důchody a podobné závazky, rezervu na daň z příjmů a ostatní rezervy.
- Položka D. Časové rozlišení pasiv obsahuje tituly časového rozlišení, které mají pasivní zůstatek. Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.

Směrnice umožňuje oceňování majetku a závazků v souladu s odst. 18 v pořizovacích cenách nebo výrobních nákladech. Členské státy mohou v souladu s kap. 2 odstavci 7 a 8 povolit nebo vyžadovat oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách. V souladu s článkem 8 směrnice mohou členské státy povolit nebo vyžadovat oceňování vybraných finančních nástrojů (včetně derivátových) reálnou hodnotou (podrobněji viz odd. 5.2.2). Z možností volby ve směrnici nepovoluje česká legislativa oceňování dlouhodobého majetku v přeceněných hodnotách, viz obrázek 7.15.



Obrázek 7.15: Využití oceňovacích modelů v české legislativě

Zdroj: vlastní zpracování

Pořizovací cenou se v souladu s § 25 zákona o účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu oceňují:

- hmotný a nehmotný majetek a zásoby pořízené od dodavatelů,
- podíly, cenné papíry a deriváty při pořízení,
- pohledávky pořízené za úplatu.

⁸⁵ Například zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Vlastními náklady se v souladu s § 25 zákona o účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu oceňují hmotný a nehmotný majetek a zásoby vytvořené vlastní činností.

Reálnou hodnotou se v souladu s § 27 k rozvahovému dni oceňují:

- cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- deriváty,
- technické rezervy pojišťoven,
- majetek a závazky v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis,
- u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

[8] DISKUSE A ZÁVĚR

[8.1] Diskuse

V souladu s uvedenými cíli výzkumu byla stanovena výzkumná oblast Účetní výkaznictví malých a středních podniků. Tématem výzkumu byla aktuální úprava účetního výkaznictví malých a středních podniků na mezinárodní i národní úrovni, zaměřená na informační funkci účetního výkaznictví.

Byla definována základní výzkumná otázka a tři specifické výzkumné otázky:

Umožňuje současná právní úprava účetního výkaznictví malých a středních podniků založená na směrnici 2013/34/EU srovnatelnost účetních informací na mezinárodní úrovni?

- » Jakým způsobem jsou v současné účetní legislativě podniků uznávány a oceňovány základní kategorie účetních výkazů?
- » Došlo v účetním výkaznictví malých a středních podniků ke kvalitativnímu posunu?
- » Jsou některé účetní systémy pro účetní výkaznictví malých a středních podniků vhodnější?

Odpovědi na otázky

Jakým způsobem jsou v současné účetní legislativě podniků uznávány a oceňovány základní kategorie účetních výkazů?

Z analýzy směrnice 2013/34/EU a následně české účetní legislativy vyplynulo, že neuvádějí obecné definice základních kategorií účetních výkazů, tj. aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů. Tyto kategorie se ve směrnici objevují v článku 10 jako součásti rozvahy a výsledovky, v české úpravě jsou dány výčtem, který se vztahuje buď k jednotlivým řádkům výkazů (vyhláška 500/2002 Sb.), nebo k účtovým třídám (České účetní standardy pro podnikatele).

Definice metod oceňování⁸⁶ uvádí směrnice v kap. 1 článku 2 české legislativy v zákoně o účetnictví.

Došlo v účetním výkaznictví malých a středních podniků ke kvalitativnímu posunu?

Směrnice o účetních závěrkách byla novelizována. Zavedla kategorizaci malých a středních podniků podle bilanční sumy, čistého obrátu a počtu zaměstnanců. Pro snížení administrativní zátěže zavedla některá zjednodušení při sestavování a zveřejňování účetních závěrek. Jinak velká část směrnice zůstává oproti 4. a 7. směrnici

86 Pořizovací cena, vlastní náklady, přeceněná hodnota, reálná hodnota.

beze změn (viz oddíl 7.1). Zároveň zůstává řada možností volby pro uznávání a oceňování položek účetní závěrky, ze kterých si mohou členské státy volit. Pokud vezmeme v úvahu množství variant, které kombinací těchto možností volby vzniknou, nemohou být účetní závěrky jednotlivých členských zemí srovnatelné (oddíl 7.2).

K novelizaci došlo od 1. 1. 2016 v české účetní legislativě. Národní legislativa zavedla rovněž kategorizaci podniků na malé, střední a velké, zavedla některá zjednodušení při sestavení a zveřejnění účetních závěrek (viz kapitola 6). Uvedené změny nelze hodnotit jako zásadní.

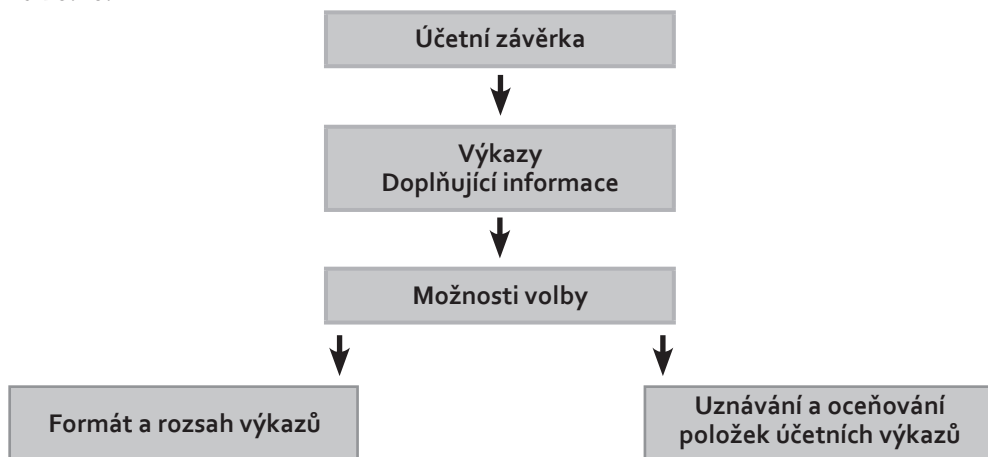
Jsou některé účetní systémy pro účetní výkaznictví malých a středních podniků vhodnější?

Oddíl 7.2.1.1 obsahuje stručnou charakteristiku Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, který vznikl s cílem poskytnout základnu pro harmonizaci účetního výkaznictví malých a středních podniků. Standard byl podroben několika přezkoumáním s kladnými i zápornými reakcemi, ve finále nebyl Evropskou komisí schválen.

Není možné spolehlivě vyhodnotit, zda by byl standard lepší základnou pro harmonizaci účetního výkaznictví než směrnice, jak uvádí Janhuba (2010), problematika „věrného obrazu“ hospodaření podniku v účetních údajích je v dosavadním stupni poznání neřešitelná. Nespornou výhodou standardu by byla jeho jednotnost pro všechny státy, odpadly by rozdíly vzniklé z národní legislativy.

Umožňuje současná právní úprava účetního výkaznictví malých a středních podniků založená na směrnici 2013/34/EU srovnatelnost účetních informací na mezinárodní úrovni?

Srovnatelnost účetních informací vychází z obsahu účetních výkazů, viz obrázek 8.16.



Obrázek 8.16: Východiska srovnatelnosti účetních závěrek

Zdroj: vlastní zpracování

Na informace uvedené v účetních výkazech mají významný vliv možnosti volby (Deac, 2014), přičemž použití směrnic nezajišťuje dostatečně harmonizaci účetních závěrek (Pascu a Vasiliu, 2011). Primární problém spočívá v různých možnostech uznávání a oceňování položek účetní závěrky, viz modelová řešení v oddíle 7.2.1, formát a rozsah účetních výkazů (oddíl 5.2.3) je druhotný. Z uvedeného vyplývá, že současná národní legislativa založená na směrnici EU srovnatelnost účetních informací neumožňuje.

[8.2] Závěr

Z údajů Eurostatu zveřejněných v roce 2016 vyplývá, že z celkového počtu malých a středních podniků v EU jsou největší skupinou mikropodniky, kterých je 93 %, malých podniků je 6 % a středních podniků 1 %.⁸⁷

Účetní výkaznictví je zdrojem informací o finanční pozici a výkonnosti podniku, určeným pro potřeby uživatelů. Mezinárodní spolupráce vyžaduje, aby informace získané z účetních výkazů byly srozumitelné pro uživatele z různých zemí, což výkazy sestavené v souladu s národními legislativami nemohou poskytnout. V rámci EU existuje 27 různých systémů účetního výkaznictví, což je v dlouhodobém horizontu nepřijatelné (Baldarelli et. all., 2012, Paseková, 2010) a je třeba účetní systémy harmonizovat.

Velké podniky, které předkládají účetní závěrky na trzích cenných papírů, sestavují účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Problémem je harmonizace malých a středních podniků, které podléhají regulaci v souladu s národními pravidly. Harmonizace národních účetních legislativ členských států EU vychází ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU 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. Směrnice si klade za cíl zvýšit a zkvalitnit harmonizaci účetních závěrek, hlavní důraz je ale v souladu s aktuálními trendy kladen na snížení administrativní zátěže primárně u malých a středních podniků.

Směrnice vznikla kombinací předchozích směrnic, konkrétně čtvrté a sedmé směrnice, s dílčími úpravami. V rámci přípravného dialogu proběhly konzultace s uživateli a zpracovateli účetních výkazů, kteří konstatovali celkovou spokojenost se současným rámcem, který ze všeobecného hlediska fungoval v průběhu let dobře. Prostor pro změny viděli v určitých zjednodušeních, zejména u nejmenších podniků, zároveň poukázali na potřebu zvýšit spolehlivost a srovnatelnost účetních výkazů,

⁸⁷ Tyto údaje mohou být mírně zkreslené, protože jako kritérium klasifikace podniků byl použitý pouze počet zaměstnanců: mikropodniky mají méně než 10 zaměstnanců, malé podniky 10–49 zaměstnanců, střední podniky 50–249 zaměstnanců.

zejména v případě větších společností, které obvykle vykonávají rozsáhlejší zahraniční operace. Součástí konzultací bylo i vyhodnocení možnosti aplikace Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs). Bylo konstatováno, že přijetí standardu jako možnosti pro sestavování účetních závěrek v rámci EU není možné.

Na základě výsledků konzultací obsahuje aktualizovaná směrnice řadu změn:

- kategorizaci podniků na malé, střední a velké podle hodnoty aktiv, čistého obratu a přepočteného počtu zaměstnanců,
- snížení požadavků na vykazování v přílohách účetní závěrky pro malé a střední podniky,
- omezení povinného auditu,
- stanovení výjimek ze sestavování konsolidovaných účetních závěrek pro malé konsolidační skupiny,
- zavedení požadavku zveřejňování plateb velkých podniků a subjektů veřejného zájmu vládám,
- snížení počtu možností volby (například snížení výběru z formátů výsledovek),
- zavedení zásady „upřednostnění obsahu před formou“.

I přes uvedené změny nejsou výsledky harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků dostatečné. Přílišná orientace na snížení administrativní zátěže zastihuje potřebu výkazů, které budou srozumitelné uživatelům z různých států.

Směrnice neuvádí definice základních prvků účetní závěrky, obecné podmínky pro jejich uznávání a oceňování, které by obsah pojmů sjednotily. Obsahuje stále řadu možností volby, které ve vzájemné kombinaci přispívají ke zkrácení vykazovaných údajů v národních legislativách.

Ani změny v národní legislativě nejsou příliš významné. Došlo ke zrušení zřizovacích výdajů v aktivech, změnách účtování aktivací a změny stavu zásob vlastní výroby z výnosových na nákladové účty, zjednodušení výkazu zisku a ztráty (kdy zrušení dílčích výpočtů spíše snížilo vypovídací schopnost výkazu) a zrušení mimořádné části výsledovky.

SUMMARY

Financial Reporting of Small and Medium-Sized Entities

The aims of the publication are to describe and evaluate the current regulations on financial reporting for small and medium-sized entities at the national and international levels focusing on the information function of financial statements. The publication concentrates on the reporting procedures specified in Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, with the main emphasis on the reduction of administrative load and simplification of financial reporting of small and medium-sized entities. The study assesses whether the Directive objectives have been met, and what the consequences are of the possible choices within recognition and measurement of items of financial statements as well as the proposed simplifications, particularly from the users' point of view. It identifies the problems that can occur in relation to the Directive application. It deals with the relationship between the Directive and the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities. It describes the transposition of the Directive provisions into the national legislation and its changes since January 1, 2016. The publication is of theoretical nature - it has been created using methods of theoretical research. Practical impact is demonstrated through model examples.

Účetní výkaznictví malých a středních podniků

Cílem publikace je popsat a vyhodnotit aktuální úpravu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky na národní i mezinárodní úrovni s orientací na informační funkci účetních závěrek. Publikace se zaměřuje na postupy vykazování uváděné ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků s hlavním důrazem na snížení administrativní zátěže a zjednodušení účetního výkaznictví malých a středních podniků. Vyhodnocuje splnění cílů směrnice, důsledky možnosti volby při uznávání a oceňování položek účetní závěrky i navrhovaná zjednodušení, především z pohledu uživatelů. Identifikuje problémy, které mohou nastat v souvislosti s aplikací směrnice. Zabývá se vztahem mezi směrnicí a Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Popisuje transpozici a implementaci směrnice do národní legislativy a její změny od 1. 1. 2016. Publikace je teoretického charakteru, vznikla s využitím metod teoretického vědeckého postupu, praktické dopady jsou demonstrovány na modelových příkladech.

LITERATURA

- BALDARELLI, Maria-Gabriella, Paola DEMARTINI, Lorena MOSNJA-SKARE a Paola PAOLONI. Accounting Harmonization for SMEs in Europe: Some Remarks on IFRS for SMEs and Empirical Evidences. *Economic Research*. 2012, **25**, 1–26.
- BEBEŞELEA, Mihaela. Accounting information and its users. A study of the supply and demand of accounting information in Romania. *Economics, Management*. 2014, **9**(4), 150–157.
- BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou. I. Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde, 2013.
- BONACI, Carmen Giorgiana, Alin Ionel IENCIU, Răzvan V. MUSTAŢĂ a Dumitru MATIŞ. The particular case of SMEs regarding financial reporting and accounting for investment property. *Studia Universitatis Babeş-Bolyai, Negotia*. 2012, **57**(1), 35–51.
- BRIDGE, Simon, Ken O'NEILL a Martin MARTIN. *Understanding Enterprise: Entrepreneurship and Small Business*. Third edition. New York: Palgrave Macmillan, 2009.
- CASSON, Mark. Entrepreneurship and the theory of the firm. *Journal of Economic Behavior & Organization* [online]. 2005, **58**(2). 327–348 [cit. 2017-08-15]. Dostupné na: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S016726810500154X>.
- COLLIS, Jill a Robin JARVIS. *How owner-managers use accounts*. Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 2000.
- CRESWELL, John W. *Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches*. Sage Publications US public, 2003.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2014* [online]. 2015 [cit. 2016-08-15]. Dostupné na: http://www.mpo.cz/assets/cz/podpora-podnikani/msp/2015/9/Zpr_va_o_v_voji_MSP_a_jeho_podp_e_v_roce_2014.pdf.
- DEAC, Marius. The new EU accounting directive – a comparison of reporting requirements. *Analele Universităţii Constantin Brâncuşi din Târgu Jiu: Seria Economie*. 2014, **2**(2), 197–205.
- DEGOS, Jean-Guy. The Long Road of the European Union towards a Converged Accounting System from the Treaty of Rome to the Single Accounting Directive. *Economic Studies*. 2014, **23**(4), 43–66.

DI PIETRA, Roberto et al. *Comment on the IASB Exposure Draft IFRS for Small and Medium-Sized Entities* [online]. 2007. [cit. 2016-08-15]. Dostupné na: https://www.researchgate.net/publication/233043877_Comment_on_the_IASB%27s_exposure_draft_%27IFRS_for_small_and_medium-sized_entities%27.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014.

EUROPEAN COMMISSION. *Přehled údajů SBA Česká republika* [online]. 2015. [cit. 2016-05-12]. Dostupné na: ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16344/attachments/7/translations/cs/.

EUROPEAN COMMISSION. *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC* [online]. 2013 [cit. 2016-08-15]. Dostupné na: <http://www.kacr.cz/eu-smernice>.

EUROPEAN COMMISSION. *Accounting guide for SMEs* [online]. 2015 [cit. 2016-08-15]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/growth/tools-databases/newsroom/cf/itemdetail.cfm?item_id=8380.

EUROPEAN COMMISSION. *Monitoring implementation and enforcement of Directives* [online]. 2016 [cit. 2016-09-10]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/finance/enforcement/directives/index_en.htm.

EUROPEAN COMMISSION. *Report on the responses received to the consultation of accounting regulatory committee members on the use of opinions within the accounting directives* [online]. 2011 [cit. 2016-07-15]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/2010-options_en.pdf.

EUROPEAN COMMISSION. *SMEs in Europe, Observatory on European SMEs*. DG Enterprise Publications, No 7, 2003.

EUROPEAN COUNCIL. *Seventh Council Directive of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts (83/349/EEC)* [online]. 1983 [cit. 2016-07-05]. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:01983L0349-20070101:EN:NOT>.

EUROPEAN COUNCIL. *Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (78/660/EEC)* [online]. 1978 [cit. 2016-07-05]. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:01978L0660-20070101:EN:NOT>.

- EUROSTAT. *Key size class indicators* [online]. 2015. [cit. 2016-07-05]. Dostupné na: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Key_size_class_indicators,_non-financial_business_economy,_EU-28,_2012.png&oldid=266872.
- HARVIE, Charles. *Sustaining Growth and Performance in East Asia: The Role of Small and Medium Sized Enterprises*. 2005, 72–98.
- HENDL, Jan. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. Čtvrté, přepracované a rozšířené vydání. Praha: Portál, 2016.
- HÝBLOVÁ, Eva a Zuzana KRÍŽOVÁ. Harmonization of Small and Medium-Sized Enterprises Accounting in Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on the Financial Statements. In Miroslav Čulík. *Financial Management of Firms and Financial Institutions. Proceedings (Part II)*. Ostrava: VŠB – Technical University of Ostrava, Faculty of Economics, 2015, 414–421.
- HÝBLOVÁ, Eva. Současný stav účetního výkaznictví malých a středních podniků. In Tomas Klietnik. *15th International Scientific Conference GLOBALIZATION AND ITS SOCIO-ECONOMIC CONSEQUENCES*. Zilina – Slovakia: University of Zilina, The Faculty of Operation and Economics of Transport and Communications, Department of Economics, 2015, 240–246.
- HÝBLOVÁ, Eva. *Účetní výkaznictví pro malé a střední podniky*. Brno: Masarykova univerzita, 2010.
- IASB. *International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs)*. London: International Accounting Standards Board, 2009.
- IASB. *International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs): illustrative financial statements, presentation and disclosure checklist*. London: International Accounting Standards Board, 2009.
- IASB. *International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs): basic for conclusions*. London: International Accounting Standards Board, 2009.
- IASB. *International financial reporting standards: as issued at 1 January 2011*. Part A. London: International Accounting Standards Board, 2011.
- IASB. *International financial reporting standards: as issued at 1 January 2011*. Part B. London: International Accounting Standards Board, 2011.
- IFAC. *Micro-entity Financial Reporting Perspectives of Preparers and Users*. New York: International Federation of Accountants, 2006.

- IFAC. *Micro-entity Financial Reporting: Some Empirical Evidence on the Perspectives of Preparers and Users. Information Paper*. New York: International Federation of Accountants, 2006.
- JANHUBA, Miloslav. *Teorie účetnictví: výběr z problematiky*. Praha: Oeconomica, 2010.
- JERMAN, Mateja. Accounting by SMEs – Evidence from Slovenia. *Accounting* [online]. 2017, **16**(2), 268–290 [cit. 2017-09-11]. DOI: 10.24818/jamis.2017.02003.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013.
- KOVANICOVÁ, Dana. Finanční výkaznictví mikro-podniků: stále otevřená otázka. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2008, 3, 1802–2200 [cit. 2016-05-05]. Dostupné na: <https://www.vse.cz/cfuc/276>.
- KOVANICOVÁ, Dana a Pavel KOVANIC. *Poklady skryté v účetnictví*. Díl 1. Jak porozumět účetním výkazům. 5. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 1998.
- MAINGOT, Michael a Daniel ZEGHAL. Financial Reporting of Small Business Entities in Canada. *Journal of Small Business Management* [online]. 2006, **44**(4), 513–530 [cit. 2017-06-05]. DOI: 10.1111/j.1540-627X.2006.00191.x.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Důvodová zpráva k návrhu zákona o účetnictví*. [online]. 2015 [cit. 2016-08-15]. Dostupné na: www.kacr.cz/file/2014/d-cj1788-21082014-219939608-1-duvodova-zprava-vpr.doc.
- MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 1. díl. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005.
- NAVRÁTILOVÁ, Markéta. Implementace směrnic ve vnitrostátním právu. Část I.4 Rozsah implementační povinnosti. *EPRAVO.CZ* [online]. 2004 [cit. 2016-08-15]. Dostupné na: <http://www.epravo.cz/top/clanky/implementaceUsmernicUveUv-nitrostatnimUpravuUcastUiUrozsahUimplementacniUpovinnostiU25334.html>.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009.
- OTRUSINOVÁ, Milana a Karel ŠTEKER. An Analysis of Using Accounting Information for Financial Management in Czech Companies. *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*. 2013, **7**(4), 436–443.
- PASCU, Ana-Maria a Andreea VASILIU. *International financial reporting standard for small and medium-sized entities – a new challenge for the European union* [online]. 2005 [cit. 2017-07-12]. Working Paper. Dostupné na: http://ceswp.uaic.ro/articles/CESWP2011_III1_PAS.pdf.

- PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012.
- PERERA, Dinuja a Parmod CHAND. Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* [online]. 2015, 31(1), 165–178 [cit. 2017-07-12]. DOI: 10.1016/j.adiac.2015.03.012.
- PROCHÁZKA, David. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2015.
- PUNCH, Keith. *Úspěšný návrh výzkumu*. Vydání druhé. Praha: Portál, 2015.
- REICHEL, Jiří. *Kapitoly metodologie sociálních výzkumů*. Praha: Grada, 2009.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016.
- SEDLÁČEK, Jaroslav, Zuzana KŘÍŽOVÁ a Eva HÝBLOVÁ. *Vliv účetních metod na vykazování výkonnosti podniku*. Brno: Masarykova univerzita, 2005.
- SHARMROCK, Steven E. *IFRS and US GAAP: a comprehensive comparison*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2012.
- SOGAARD, Gitte. Introduction of a Group Definition in the New Accounting Directive: The Impact on Future Accounting Regulation. *European Company Law*. 2014, 11(5), 232.
- STOJILKOVIĆ, Milorad. New Accounting Directive with the Aim to Improve Financial Reporting in the European Union: *Casopis za Društvene Nauke*. 2016, 40(1), 103–122.
- STRAUSS, Anselm L. a Juliet M. CORBIN. *Základy kvalitativního výzkumu: postupy a techniky metody zakotvené teorie*. Boskovice: Albert, 1999.
- ŠEBESTOVÁ, Jarmila. *Analýza faktorů ovlivňujících rozvoj malého a středního podnikání v Moravskoslezském kraji*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, 2007.
- ŠKOBIĆ, Tanja. Accounting Regulation Of Financial Reporting By Small And Medium-Sized Entities With No Public Accountability. *Economic Themes* [online]. 2016, 54(3), 425–447.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016.
- VANDER BAUWHEDE, Heidi, Michiel de MEYERE a Philippe van CAUWENBERGE. Financial Reporting Quality and the Cost of Debt of SMEs. *Small Business Economics* [online]. 2015, 45(1), 149–164 [cit. 2017-07-04]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s11187-015-9645-1>.

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

Vyhláška 500/2002, v aktuálním znění.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění.

ZAPLETALOVÁ, Šárka. *Podnikání malých a středních podniků na mezinárodních trzích*. Praha: Ekopress, 2015.

PŘÍLOHA 1

Uspořádání a označování položek rozvahy v plném rozsahu v souladu s českou legislativou

Rozvaha v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015	Rozvaha v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
AKTIVA CELKEM	AKTIVA CELKEM
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	A. Pohledávky za upsaný základní kapitál
B. Dlouhodobý majetek	B. Dlouhodobý majetek
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.1. Zřizovací výdaje	B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
B.I.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	B.I.2. Ocenitelná práva
B.I.3. Software	B.I.2.1. Software
B.I.4. Ocenitelná práva	B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva
B.I.5. Goodwill	B.I.3. Goodwill
B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
	B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
B.II.1. Pozemky	B.II.1. Pozemky a stavby
B.II.2. Stavby	B.II.1.1. Pozemky
B.II.3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	B.II.1.2. Stavby
B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů	B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory
B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	B.II.4. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

Rozvaha v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015
B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
B.II.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
B.III. Dlouhodobý finanční majetek
B.III.1. Podíly – ovládaná osoba
B.III.2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
B.III.3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
B.III.4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv
B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
B.III.7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
C. Oběžná aktiva
C.I. Zásoby
C.I.1. Materiál
C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary
C.I.3. Výrobky
C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Rozvaha v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů
B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny
B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
B.III. Dlouhodobý finanční majetek
B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
B.III.2. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
B.III.3. Podíly – podstatný vliv
B.III.4. Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
B.III.6. Zápůjčky a úvěry – ostatní
B.III.7. Ostatní dlouhodobý finanční majetek
B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek
B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
C. Oběžná aktiva
C.I. Zásoby
C.I.1. Materiál
C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary
C.I.3. Výrobky a zboží
C.I.3.1. Výrobky

Rozvaha v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015	Rozvaha v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
C.I.5. Zboží	C.I.3.2. Zboží
C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby	C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
	C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby
C.II. Dlouhodobé pohledávky	C.II. Pohledávky
C.II.1. Pohledávky z obchodních vztahů	C.II.1. Dlouhodobé pohledávky
C.II.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů
C.II.3. Pohledávky – podstatný vliv	C.II.1.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.II.4. Pohledávky za společníky	C.II.1.3. Pohledávky – podstatný vliv
C.II.5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka
C.II.6. Dohadné účty aktivní	C.II.1.5. Pohledávky – ostatní
C.II.7. Jiné pohledávky	C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky
C.II.8. Odložená daňová pohledávka	C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy
	C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní
	C.II.1.5.4. Jiné pohledávky
C.III. Krátkodobé pohledávky	C.II.2. Krátkodobé pohledávky
C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů	C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů
C.III.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	C.II.2.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.III.3. Pohledávky – podstatný vliv	C.II.2.3. Pohledávky – podstatný vliv
C.III.4. Pohledávky za společníky	C.II.2.4. Pohledávky – ostatní
C.III.5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky
C.III.6. Stát – daňové pohledávky	C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
C.III.7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	C.II.2.4.3. Stát – daňové pohledávky
C.III.8. Dohadné účty aktivní	C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy
C.III.9. Jiné pohledávky	C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní
	C.II.2.4.6. Jiné pohledávky
C.IV. Krátkodobý finanční majetek	C.III. Krátkodobý finanční majetek
C.IV.1. Peníze	C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba

Rozvaha v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015
C.IV.2. Účty v bankách
C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly
C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
D.I. Časové rozlišení
D.I.1. Náklady příštích období
D.I.2. Komplexní náklady příštích období
D.I.3. Příjmy příštích období
PASIVA CELKEM
A. Vlastní kapitál
A.I. Základní kapitál
A.I.1. Základní kapitál
A.I.2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)
A.I.3. Změny základního kapitálu
A.II. Kapitálové fondy
A.II. 1. Ážio
A.II.2. Ostatní kapitálové fondy
A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
A.II.5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací
A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
A.III. Fondy ze zisku
A.III.1. Rezervní fond

Rozvaha v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek
C.IV. Peněžní prostředky
C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně
C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech
D. Časové rozlišení aktiv
D.1. Náklady příštích období
D.2. Komplexní náklady příštích období
D.3. Příjmy příštích období
PASIVA CELKEM
A. Vlastní kapitál
A.I. Základní kapitál
A.I.1. Základní kapitál
A.I.2. Vlastní podíly (-)
A.I.3. Změny základního kapitálu
A.II. Ážio a kapitálové fondy
A.II.1. Ážio
A.II.2. Kapitálové fondy
A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy
A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)
A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)
A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
A.III. Fondy ze zisku
A.III.1. Ostatní rezervní fondy

Rozvaha v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015	Rozvaha v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
A.III.2. Statutární a ostatní fondy	A.III.2. Statutární a ostatní fondy
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let	A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let	A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let	A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)
A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)	A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)
B. Cizí zdroje	B. + C. Cizí zdroje
B.I. Rezervy	B. Rezervy
B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	B.1. Rezerva na důchody a podobné závazky
B.I.2. Rezerva na důchody a podobné závazky	B.2. Rezerva na daň z příjmů
B.I.3. Rezerva na daň z příjmů	B.3. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
B.I.4. Ostatní rezervy	B.4. Ostatní rezervy
	C. Závazky
B.II. Dlouhodobé závazky	C.I. Dlouhodobé závazky
B.II.1. Závazky z obchodních vztahů	C.I.1. Vydané dluhopisy
B.II.2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy
B.II.3. Závazky – podstatný vliv	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy
B.II.4. Závazky ke společníkům	C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím
B.II.5. Dlouhodobé přijaté zálohy	C.I.3. Dlouhodobé přijaté zálohy
B.II.6. Vydané dluhopisy	C.I.4. Závazky z obchodních vztahů
B.II.7. Dlouhodobé směnky k úhradě	C.I.5. Dlouhodobé směnky k úhradě
B.II.8. Dohadné účty pasivní	C.I.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
B.II.9. Jiné závazky	C.I.7. Závazky – podstatný vliv
B.II.10. Odložený daňový závazek	C.I.8. Odložený daňový závazek
	C.I.9. Závazky – ostatní

Rozvaha v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015	Rozvaha v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní
	C.I.9.3. Jiné závazky
B.III. Krátkodobé závazky	C.II. Krátkodobé závazky
B.III.1. Závazky z obchodních vztahů	C.II.1. Vydané dluhopisy
B.III.2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy
B.III. 3. Závazky – podstatný vliv	C.II.1.2. Ostatní dluhopisy
B.III. 4. Závazky ke společníkům	C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím
B.III.5. Závazky k zaměstnancům	C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy
B.III.6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	C.II.4. Závazky z obchodních vztahů
B.III.7. Stát – daňové závazky a dotace	C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě
B.III.8. Krátkodobé přijaté zálohy	C.II.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
B.III.9. Vydané dluhopisy	C.II.7. Závazky – podstatný vliv
B.III.10. Dohadné účty pasivní	C.II.8. Závazky ostatní
B.III.11. Jiné závazky	C.II.8.1. Závazky ke společníkům
B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci	C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci
B.IV.1. Bankovní úvěry dlouhodobé	C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům
B.IV.2. Krátkodobé bankovní úvěry	C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
B.IV.3. Krátkodobé finanční výpomoci	C.II.8.5. Stát – daňové závazky a dotace
	C.II.8.6. Dohadné účty pasivní
	C.II.8.7. Jiné závazky
C.I. Časové rozlišení	D. Časové rozlišení pasiv
C.I.1. Výdaje příštích období	D.1. Výdaje příštích období
C.I.2. Výnosy příštích období	D.2. Výnosy příštích období

Zdroj: vlastní zpracování na základě vyhlášky 500/2002 Sb.

Komentář: Členění rozvahy v souladu s českou legislativou, zveřejněné v příloze vyhlášky 500/2002 Sb., vychází z horizontálního členění rozvahy, stanovené v článku 10 a příloze III. směrnice. Kromě zrušení položky B.I.1. Zřizovací výdaje došlo převážně ke změnám názvů, členění na úrovni agregace položek v aktivech i pasivech. Členění v aktuální rozvaze je podrobnější.

PŘÍLOHA 2

Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhé členění v souladu s českou legislativou

Výkaz zisku a ztráty v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015	Výkaz zisku a ztráty v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
I. Tržby za prodej zboží	I. Tržby z prodeje výrobků a služeb
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	II. Tržby za prodej zboží
+ Obchodní marže	A. Výkonová spotřeba
II. Výkony	A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží
II.1. Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	A.2. Spotřeba materiálu a energie
II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	A.3. Služby
II.3. Aktivace	B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
B. Výkonová spotřeba	C. Aktivace (-)
B.1. Spotřeba materiálu	D. Osobní náklady
B.2. Služby	D.1. Mzdové náklady
+ Přidaná hodnota	D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady
C. Osobní náklady	D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
C.1. Mzdové náklady	D.2.2. Ostatní náklady
C.2. Odměny členům orgánů obchodní korporace	E. Úpravy hodnot v provozní oblasti
C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
C.4. Sociální náklady	E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé
D. Daně a poplatky	E.1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	E.2. Úpravy hodnot zásob
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	E.3. Úpravy hodnot pohledávek

Výkaz zisku a ztráty v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015
III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
III.2. Tržby z prodeje materiálu
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
F.2. Prodaný materiál
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
IV. Ostatní provozní výnosy
H. Ostatní provozní náklady
V. Převod provozních výnosů
I. Převod provozních nákladů
* Provozní výsledek hospodaření
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
J. Prodané cenné papíry a podíly
VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
VII.3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
K. Náklady z finančního majetku
IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů

Výkaz zisku a ztráty v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
III. Ostatní provozní výnosy
III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku
III.2. Tržby z prodaného materiálu
III.3. Jiné provozní výnosy
F. Ostatní provozní náklady
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu
F.3. Daně a poplatky v provozní oblasti
F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období
F.5. Jiné provozní náklady
* Provozní výsledek hospodaření (+/-)
IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
IV.1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba
IV.2. Ostatní výnosy z podílů
G. Náklady vynaložené na prodané podíly
V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba
V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
VI. Výnosové úroky a podobné výnosy

Výkaz zisku a ztráty v souladu s legislativou platnou do 31. 12. 2015	Výkaz zisku a ztráty v souladu s legislativou platnou od 1. 1. 2016
L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba
M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
X. Výnosové úroky	I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
N. Nákladové úroky	J. Nákladové úroky a podobné náklady
XI. Ostatní finanční výnosy	J.1. Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba
O. Ostatní finanční náklady	J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
XII. Převod finančních výnosů	VII. Ostatní finanční výnosy
P. Převod finančních nákladů	K. Ostatní finanční náklady
* Finanční výsledek hospodaření	* Finanční výsledek hospodaření (+/-)
Q. Daň z příjmu za běžnou činnost	** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
Q.1. – splatná	L. Daň z příjmů
Q.2. – odložená	L.1. Daň z příjmů splatná
	L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
XIII. Mimořádné výnosy	M. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
R. Mimořádné náklady	*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti	* Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.
S.1. – splatná	
S.2. – odložená	
* Mimořádný výsledek hospodaření	
T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	
**** Výsledek hospodaření před zdaněním	

PŘÍLOHA 3

Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění v souladu s českou legislativou

Výkaz zisku a ztráty v souladu s platnou legislativou do 31. 12. 2015		Výkaz zisku a ztráty v souladu s platnou legislativou od 1. 1. 2016	
I.	Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb	I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
A.	Náklady prodeje	A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
*	Hrubý zisk nebo ztráta	*	Hrubý zisk nebo ztráta
B.	Odbytové náklady	B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
C.	Správní režie	C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)
II.	Jiné provozní výnosy	II.	Ostatní provozní výnosy
D.	Jiné provozní náklady	D.	Ostatní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření	*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
III.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
E.	Prodané cenné papíry a podíly		III.1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		III.2. Ostatní výnosy z podílů
	IV.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a účetních jednotkách pod podstatným vlivem	E.	Náklady vynaložené na prodané podíly
	IV.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
	IV.3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		IV.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba
V.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		IV.2. Ostatní výnosy z dlouhodobého finančního majetku
F.	Náklady z finančního majetku	F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem

Výkaz zisku a ztráty v souladu s platnou legislativou do 31. 12. 2015	
VI.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
G.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
H.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
VII.	Výnosové úroky
I.	Nákladové úroky
VIII.	Ostatní finanční výnosy
J.	Ostatní finanční náklady
IX.	Převod finančních výnosů
K.	Převod finančních nákladů
*	Finanční výsledek hospodaření
L.	Daň z příjmu za běžnou činnost
	L.1. Splatná
	L.2. Odložená
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost
X.	Mimořádné výnosy
M.	Mimořádné náklady
N.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti
	N.1. Splatná
	N.2. Odložená
*	Mimořádný výsledek hospodaření
O.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
***	Výsledek hospodaření za účetní období
****	Výsledek hospodaření před zdaněním

Výkaz zisku a ztráty v souladu s platnou legislativou od 1. 1. 2016	
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy
	V.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba
	V.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
H.	Nákladové úroky a podobné náklady
	H.1. Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba
	H.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
VI.	Ostatní finanční výnosy
I.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření
**	Výsledek hospodaření před zdaněním
J.	Daň z příjmu
	J.1. Splatná
	J.2. Odložená
**	Výsledek hospodaření po zdanění
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
***	Výsledek hospodaření za období
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI.

PŘÍLOHA 4

Horizontální členění rozvahy uváděné v článku 10 směrnice

			Aktiva
A.			Nesplacený upsaný základní kapitál, z toho splatný (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se splatný základní kapitál vykazuje v položce Vlastní kapitál; v takovém případě se splatná, avšak dosud nesplacená část základního kapitálu vykazuje v aktivech buď v položce A, nebo v položce D.II.5)
B.			Zřizovací výdaje, jak jsou stanoveny vnitrostátními právními předpisy, pokud povolují jejich vykazování v aktivech. Vnitrostátní právní předpisy mohou rovněž stanovit, že se zřizovací výdaje vykazují jako první položka v části Nehmotná aktiva
C.			Dlouhodobá aktiva
	I.		I. Nehmotná aktiva
		1.	Náklady na vývoj, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech
		2.	Koncese, patenty, licence, ochranné známky a podobná práva a aktiva, pokud byly: a) pořízeny za úplaty a není třeba je vykazovat v položce C.I.3 nebo b) vytvořeny vlastní činností podniku, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech
		3.	Goodwill, pokud byl pořízen za úplaty
		4.	Poskytnuté zálohy
	II.		Hmotná aktiva
		1.	Pozemky a budovy
		2.	Technická zařízení a stroje
		3.	Jiná zařízení a inventář, nástroje a provozní vybavení
		4.	Poskytnuté zálohy a nedokončená hmotná aktiva
	III.		Finanční aktiva
		1.	Podíly v podnicích ve skupině
		2.	Půjčky podnikům ve skupině
		3.	Účasti
		4.	Půjčky podnikům, s nimiž je podnik spojen účastí
		5.	Investice držené jako dlouhodobá aktiva
		6.	Ostatní půjčky

D.		Krátkodobá aktiva
	I.	Zásoby
		1. Suroviny a jiné spotřebované výkony
		2. Nedokončená výroba
		3. Výrobky a zboží
		4. Poskytnuté zálohy
	II.	Pohledávky (u níže uvedených položek se odděleně uvedou částky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok)
		1. Pohledávky z obchodního styku
		2. Pohledávky za podniky ve skupině
		3. Pohledávky za podniky, s nimiž je podnik spojen účastí.
		4. Ostatní pohledávky
		5. Pohledávky za upsaný splatný, avšak dosud nesplacený základní kapitál (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se splatný základní kapitál vykazuje v aktivech v položce A)
		6. Náklady a příjmy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se tyto položky vykazují v aktivech v položce E)
	III.	Investice
		1. Podíly v podnicích ve skupině
		2. Vlastní podíly (s uvedením jejich jmenovité hodnoty, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, s uvedením jejich účetní hodnoty), pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v rozvaze.
		3. Ostatní investice
	IV.	Bankovní a pokladní hotovost
E.		Náklady a příjmy příštích období
		(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se tyto položky vykazují v aktivech v položce D.II.6.)

		Vlastní kapitál a cizí zdroje
A.		Vlastní kapitál
	I.	Upsaný základní kapitál (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se v této položce vykazuje splatný základní kapitál; v takovém případě se musí výše upsaného základního kapitálu a splaceného základního kapitálu vykázat odděleně)
	II.	Emisní ážio
	III.	Fond z přecenění
	IV.	Fondy

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

	1.	Zákonný rezervní fond, pokud ho vnitrostátní právní předpisy vyžadují
	2.	Rezervní fond na vlastní podíly, pokud ho vnitrostátní právní předpisy vyžadují, aniž je dotčen čl. 24 odst. 1 písm. b) směrnice 2012/30/EU
	3.	Statutární fondy
	4.	Ostatní fondy včetně fondu z přecenění reálnou hodnotou
V.		Výsledek hospodaření za minulá účetní období
VI.		Výsledek hospodaření za účetní období
B.		Rezervy
	1.	Rezervy na penzijní a podobné závazky
	2.	Rezervy na daně
	3.	Ostatní rezervy
C.		Závazky (u níže uvedených položek a pro jejich souhrn se odděleně uvedou částky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku a se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok)
	1.	Dluhopisy, z toho samostatně konvertibilní dluhopisy
	2.	Závazky vůči úvěrovým institucím
	3.	Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky, pokud se nevykazují samostatně jako snížení zásob
	4.	Závazky z obchodního styku
	5.	Směnky k úhradě
	6.	Závazky vůči podnikům ve skupině
	7.	Závazky vůči podnikům, s nimiž je podnik spojen účastí
	8.	Ostatní závazky včetně závazků vůči daňovým orgánům a orgánům sociálního zabezpečení
	9.	Výdaje a výnosy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se tyto položky vykazují v položce D)
D.		Výdaje a výnosy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se vykazují v závazcích v položce C.9)

PŘÍLOHA 5

Vertikální členění rozvahy stanovené v článku 10 směrnice

A.			Nesplacený upsaný základní kapitál, z toho splatný (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se splatný základní kapitál vykazuje v položce L; v takovém případě musí být splatná, avšak dosud nesplacená část základního kapitálu uvedena buď v položce A, nebo v položce D.II.5)
B.			Zřizovací výdaje, jak jsou stanoveny vnitrostátními právními předpisy, pokud povolují jejich vykazování v aktivech. Vnitrostátní právní předpisy mohou rovněž stanovit, že se zřizovací výdaje vykazují jako první položka v části Nehmotná aktiva.
C.			Dlouhodobá aktiva
	I.		Nehmotná aktiva
		1.	Náklady na vývoj, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech
		2.	Koncese, patenty, licence, ochranné známky a podobná práva a aktiva, pokud byly: a) pořízeny za úplatu a není třeba je vykazovat v položce C.I.3 nebo b) byly vytvořeny vlastní činností podniku, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech
		3.	Goodwill, pokud byl pořízen za úplatu
		4.	Poskytnuté zálohy
	II.		Hmotná aktiva
		1.	Pozemky a budovy
		2.	Technická zařízení a stroje
		3.	Jiná zařízení a inventář, nástroje a provozní vybavení
		4.	Poskytnuté zálohy a nedokončená hmotná aktiva
	III.		Finanční aktiva
		1.	Podíly v podnicích ve skupině
		2.	Půjčky podnikům ve skupině
		3.	Účasti
		4.	Půjčky podnikům, s nimiž je podnik spojen účastí
		5.	Investice držené jako dlouhodobá aktiva
		6.	Ostatní půjčky
D.			Krátkodobá aktiva
	I.		Zásoby
		1.	Suroviny a jiné spotřebované výkony
		2.	Nedokončená výroba
		3.	Výrobky a zboží

[Účetní výkaznictví malých a středních podniků]

		4.	Poskytnuté zálohy
	II.		Pohledávky (u níže uvedených položek se odděleně uvedou částky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok)
		1.	Pohledávky z obchodního styku
		2.	Pohledávky za podniky ve skupině
		3.	Pohledávky za podniky, s nimiž je podnik spojen účastí
		4.	Ostatní pohledávky
		5.	Pohledávky za upsaný splatný, avšak dosud nesplacený základní kapitál (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se splatný základní kapitál vykazuje v aktivech v položce A)
		6.	Náklady a příjmy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se vykazují v aktivech v položce E)
	III.		Investice
		1.	Podíly v podnicích ve skupině
		2.	Vlastní podíly (s uvedením jejich jmenovité hodnoty, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, s uvedením jejich účetní hodnoty), pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v rozvaze
		3.	Ostatní investice
	IV.		Bankovní a pokladní hotovost
E.			Náklady a příjmy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se tyto položky vykazují v položce D.II.6)
F.			Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku
		1.	Dluhopisy, z toho samostatně konvertibilní dluhopisy
		2.	Závazky vůči úvěrovým institucím
		3.	Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky, pokud se nevykazují samostatně jako snížení zásob
		4.	Závazky z obchodního styku
		5.	Směnky k úhradě
		6.	Závazky vůči podnikům ve skupině
		7.	Závazky vůči podnikům, s nimiž je podnik spojen účastí
		8.	Ostatní závazky včetně závazků vůči daňovým orgánům a orgánům sociálního zabezpečení
		9.	Výdaje a výnosy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se tyto položky vykazují v položce K)
G.			Čistá krátkodobá aktiva/závazky (se zohledněním nákladů a příjmů příštích období, pokud se vykazují v položce E, a výdajů a výnosů příštích období, pokud se vykazují v položce K)
H.			Celková aktiva snížená o krátkodobé závazky
	I.		Závazky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok

		1.	Dluhopisy, z toho samostatně konvertibilní dluhopisy
		2.	Závazky vůči úvěrovým institucím
		3.	Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky, pokud se nevykazují samostatně jako snížení zásob
		4.	Závazky z obchodního styku
		5.	Směnky k úhradě
		6.	Závazky vůči podnikům ve skupině
		7.	Závazky vůči podnikům, s nimiž je podnik spojen účastí
		8.	Ostatní závazky včetně závazků vůči daňovým orgánům a orgánům sociálního zabezpečení
		9.	Výdaje a výnosy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se tyto položky vykazují v položce K)
J.			Rezervy
		1.	Rezervy na penzijní a podobné závazky
		2.	Rezervy na daně
		3.	Ostatní rezervy
K.			Výdaje a výnosy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se tyto položky vykazují v položce F.9 nebo I.9 nebo v obou)
L-			Vlastní kapitál
	I.		Upsaný základní kapitál (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, že se v této položce vyazuje splatný základní kapitál; v takovém případě se musí výše upsaného základního kapitálu a splaceného základního kapitálu vykázat odděleně)
	II.		Emisní ážio
	III.		Fond z přecenění
	IV.		Fondy
		1.	Zákonný rezervní fond, pokud ho vnitrostátní právní předpisy vyžadují
		2.	Rezervní fond na vlastní podíly, pokud ho vnitrostátní právní předpisy vyžadují, aniž je dotčen čl. 24 odst. 1 písm. b) směrnice 2012/30/EU
		3.	Statutární fondy
		4.	Ostatní fondy
	V.		Výsledek hospodaření za minulá účetní období
	VI.		Výsledek hospodaření za účetní období

PŘÍLOHA 6

Členění výsledovky – druhové členění nákladů stanovené v článku 13 směrnice

1. Čistý obrat
2. Změny stavu zásob výrobků a nedokončené výroby
3. Aktivace výkonů vlastní výroby
4. Ostatní provozní výnosy
5. a) Suroviny a jiné spotřebované výkony
b) Ostatní externí náklady
6. Osobní náklady
a) mzdy a platy
b) náklady na sociální zabezpečení, se samostatným uvedením nákladů na důchodové zabezpečení
7. a) Úpravy hodnot ve vztahu ke zřizovacím výdajům a k dlouhodobým hmotným a nehmotným aktivům
b) Úpravy hodnot ve vztahu ke krátkodobým aktivům v rozsahu, v jakém překročily částku úpravy hodnot, která je v daném podniku běžná
8. Ostatní provozní náklady
9. Výnosy z účastí, se samostatným uvedením výnosů z účastí od podniků ve skupině
10. Výnosy z ostatních investic a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
11. Výnosové úroky a podobné výnosy, se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
12. Úpravy hodnot finančních aktiv a investic držенých jako krátkodobá aktiva
13. Nákladové úroky a podobné náklady, se samostatným uvedením částek splatných podnikům ve skupině
14. Daň ze zisku nebo ztráty
15. Výsledek hospodaření po zdanění
16. Ostatní daně nevykázané v položkách 1–15
17. Výsledek hospodaření za účetní období

PŘÍLOHA 7

Členění výsledovky – účelové členění nákladů stanovené v článku 13 směrnice

1. Čistý obrát
2. Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby (včetně úprav hodnoty)
3. Hrubý zisk nebo ztráta
4. Odbytové náklady (včetně úprav hodnoty)
5. Správní náklady (včetně úprav hodnoty)
6. Ostatní provozní výnosy
7. Výnosy z účasti, se samostatným uvedením výnosů z účasti od podniků ve skupině
8. Výnosy z ostatních investic a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
9. Výnosové úroky a podobné výnosy, se samostatným uvedením výnosů od podniků ve skupině
10. Úpravy hodnot finančních aktiv a investic držených jako krátkodobá aktiva
11. Nákladové úroky a podobné náklady, se samostatným uvedením částek splatných podnikům ve skupině
12. Daň ze zisku nebo ztráty
13. Výsledek hospodaření po zdanění
14. Ostatní daně nevykázané v položkách 1–13
15. Výsledek hospodaření za účetní období

SEZNAM ZKRATEK

ARC	Accounting Regulatory Committee
ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativa
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First in, first out
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities
LIFO	Last in, first out
MSP	Malé a střední podniky
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

SEZNAM TABULEK

Tabulka 4.1: Přepoččet vzorové účetní závěrky (tis. Kč)	29
Tabulka 5.1: Harmonogram přezkumu směrnice.....	35
Tabulka 5.2: Horizontální členění rozvahy.....	47
Tabulka 5.3: Vertikální členění rozvahy.....	48
Tabulka 5.4: Členění výsledovky – druhové členění nákladů.....	51
Tabulka 5.5: Členění výsledovky – účelové členění nákladů	51
Tabulka 5.6: Varianty uváděné v úvodu ve zdůvodnění směrnice	53
Tabulka 5.7: Varianty uváděné v kapitole 2 Obecná ustanovení a obecné zásady.....	54
Tabulka 5.8: Varianty uváděné v kapitole 3 Rozvaha a výsledovka.....	55
Tabulka 5.9: Kategorie podniků.....	57
Tabulka 5.10: Zjednodušení účetních závěrek malých a středních podniků	58
Tabulka 5.11: Zjednodušení výsledovky sestavené podle druhového členění nákladů	58
Tabulka 5.12: Zjednodušení výsledovky sestavené podle účelového členění nákladů.....	59
Tabulka 5.13: Stav transpozice směrnice	60
Tabulka 5.14: Přehled implementačních opatření v členských zemích EU.....	60
Tabulka 6.1: Kategorie účetních jednotek.....	64
Tabulka 6.2: Zjednodušení pro mikro a malé podniky.....	64
Tabulka 6.3: Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu, rozšířená verze	68
Tabulka 6.4: Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu, základní verze	69
Tabulka 6.5: Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění ve zkráceném rozsahu	70
Tabulka 6.6: Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění ve zkráceném rozsahu.....	71
Tabulka 6.7: Informace zveřejněné v příloze účetní závěrky	72
Tabulka 6.8: Porovnání vzorů rozvahy	73
Tabulka 6.9: Změny v položce Dlouhodobý nehmotný majetek.....	74
Tabulka 6.10: Změny v době odepisování goodwillu.....	74
Tabulka 6.11: Změny v položce Krátkodobý finanční majetek	75
Tabulka 6.12: Vykazování vydaných dluhopisů	75
Tabulka 6.13: Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění – porovnání změn	76
Tabulka 6.14: Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění – porovnání změn.....	79
Tabulka 6.15: Změny ve vykazování změny stavu zásob a aktivací.....	80
Tabulka 6.16: Změny ve vykazování mimořádných nákladů a výnosů	81

Tabulka 7.1: Shoda v kapitole 1 Oblastní působnosti, definice a kategorie podniků.....	83
Tabulka 7.3: Shoda v kapitole 3 Rozvaha a výsledovka.....	85
Tabulka 7.4: Shoda v kapitole 4 Příloha k účetní závěrce	88
Tabulka 7.5: Shoda v kapitole 5 Zpráva vedení společnosti	90
Tabulka 7.6: Shoda v kapitole 7 Zveřejňování.....	90
Tabulka 7.7: Shoda v kapitole 8 Audit.....	91
Tabulka 7.8: Shoda v kapitole 9 Osvobození a omezení týkající se osvobození	91
Tabulka 7.9: Shoda v kapitole 11 Závěrečná ustanovení.....	92
Tabulka 7.10: Rozvaha se zobrazením možností volby.....	93
Tabulka 7.11: Varianty pro možnost volby	95
Tabulka 7.12: Výchozí rozvaha.....	95
Tabulka 7.13: Uznání položek jako aktivum	96
Tabulka 7.14: Hodnota aktiv v prvním roce odepisování, doba životnosti 5 let	97
Tabulka 7.15: Hodnota aktiv v prvním roce odepisování, doba životnosti 10 let	97
Tabulka 7.16: Vliv položek uznaných v nákladech na výsledek hospodaření a bilanční sumu.....	98
Tabulka 7.17: Porovnání výsledku hospodaření běžného období v 1. roce	99
Tabulka 7.18: Výsledek hospodaření běžného období v dalších letech	99
Tabulka 7.19: Oceňování dlouhodobého hmotného majetku v přeceněných hodnotách – zvýšení hodnoty.....	100
Tabulka 7.20: Změna v odpisech a výsledku hospodaření při přecenění hmotného a nehmotného majetku.....	100
Tabulka 7.21: Změny ve výsledku hospodaření při přecenění dlouhodobého majetku.....	101
Tabulka 7.22: Změny ve struktuře vlastního kapitálu	101
Tabulka 7.23: Oceňování hmotného a nehmotného majetku v přeceněných hodnotách – snížení hodnoty	102
Tabulka 7.24: Změna v odpisech a výsledku hospodaření při přecenění hmotného majetku	103
Tabulka 7.25: Změny ve výsledku hospodaření při přecenění dlouhodobého majetku.....	103
Tabulka 7.26: Změny ve struktuře vlastního kapitálu	103
Tabulka 7.27: Přecenění dlouhodobého finančního majetku na reálnou hodnotu – zvýšení hodnoty.....	104
Tabulka 7.28: Přecenění dlouhodobého finančního majetku na reálnou hodnotu – snížení hodnoty	105
Tabulka 7.29: Varianty tvorby rezerv.....	105

Tabulka 7.30: Finanční leasing u nájemce – uznání v aktivech	107
Tabulka 7.31: Finanční leasing u nájemce – zobrazení leasingových splátek v nákladech.....	107
Tabulka 7.32: Počet řešení v závislosti na počtu položek.....	108
Tabulka 7.33: Použití možnosti volby v aktivech	109
Tabulka 7.34: Použití možnosti volby v pasivech.....	111

SEZNAM OBRAZKŮ

Obrázek 3.1: Účetní výkaznictví jako systém	14
Obrázek 3.2: Model výzkumu.....	15
Obrázek 5.1: Složky účetní závěrky.....	44
Obrázek 5.2: Metody oceňování.....	46
Obrázek 5.3: Možnosti úpravy rozvahy.....	49
Obrázek 5.4: Možnosti úprav výsledovky	52
Obrázek 7.1: Změna v rozvaze při aktivaci položek a vzniku závazku.....	96
Obrázek 7.2: Změna v rozvaze při aktivaci položek vzniklých ve vlastní režii	97
Obrázek 7.3: Změna v rozvaze při aktivaci položek a úhradě závazku	97
Obrázek 7.4: Změna v rozvaze při uznání položek v rozvaze a vzniku závazku	98
Obrázek 7.5: Změna v rozvaze při uznání položek v nákladech a úhradě závazku	98
Obrázek 7.6: Přecenění dlouhodobého hmotného majetku – zvýšení hodnoty.....	100
Obrázek 7.7: Změna v rozvaze při snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku.....	102
Obrázek 7.8: Změna v rozvaze při snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku.....	102
Obrázek 7.9: Změna v rozvaze při přecenění dlouhodobého finančního majetku	104
Obrázek 7.10: Změna v rozvaze při přecenění dlouhodobého finančního majetku na reálnou hodnotu	105
Obrázek 7.11: Změna v rozvaze při uznání rezervy.....	106
Obrázek 7.12: Zobrazení leasingových splátek u nájemce v nákladech	106
Obrázek 7.13: Aktivace předmětu leasingu u nájemce	107
Obrázek 7.14: Vývoj počtu řešení v závislosti na počtu položek.....	108
Obrázek 7.15: Využití oceňovacích modelů v české legislativě	112
Obrázek 8.16: Východiska srovnatelnosti účetních závěrek	115

REJSTŘÍK

A

aktiva

23, 24, 26, 27, 29, 38, 42, 44, 47, 48,
49, 50, 51, 52, 64, 68, 69, 73, 84, 86,
93, 95, 97, 100, 102, 106, 109, 110,
126, 136, 137, 139, 140, 142, 143

C

Česká účetní legislativa

62, 109, 144

čistý obrat

51, 57, 58, 59, 63, 64, 71, 77, 79, 133,
135, 142, 143

F

finanční leasing

107

finanční výkaznictví

18

fond z přecenění

46

H

harmonizace

7, 8, 12, 13, 17, 20, 21, 30, 116, 117

hodnota aktiv

63

I

IASB

20, 21, 22, 25, 120, 121, 144

IFRS

11, 12, 13, 18, 20, 21, 22, 23, 25, 28,
29, 31, 34, 36, 38, 40, 94, 116, 117,
120, 121, 123, 144

IFRS for SMEs

25, 28

informace

7, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24,
37, 43, 44, 53, 58, 65, 67, 72, 82, 87,
88, 92, 94, 108, 116

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities

22, 118, 144

M

malá účetní jednotka

63, 68, 70

malé a střední podniky

8, 12, 13, 21, 22, 23, 25, 28, 34, 36,
37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 58, 59, 64,
83, 90, 115, 117, 118, 121

metoda

17

metody oceňování

30

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

18

možnosti volby

12, 13, 17, 30, 40, 92, 94, 95, 109,
111, 118

MSP

8, 11, 119, 144

N

náklady

19, 23, 24, 27, 38, 39, 42, 45, 46, 49,
50, 51, 52, 56, 58, 65, 70, 71, 76, 77,
78, 79, 80, 81, 84, 89, 93, 106, 110,
112, 113, 128, 131, 132, 133, 134,
135, 142, 143

O

oceňování

24, 45, 112

P

pasiva

44, 86

příloha

25, 43, 67, 78, 94

průměrný počet zaměstnanců

63

R

regulace

7, 53, 92

rezerva

50

rozhaha

25, 44, 66, 67, 68, 95

S

směrnice

8, 11, 12, 13, 17, 21, 23, 30, 31, 32,
33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42,
43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 51, 52, 53,
54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 62, 64, 65,
82, 83, 84, 85, 87, 89, 90, 91, 92, 94,
105, 109, 112, 116, 117, 118, 130,
136, 139, 141, 142, 143

standardizace

7, 57

střední účetní jednotka

63

U

účetnictví

7, 8, 12, 13, 16, 18, 19, 20, 21, 30,
33, 34, 35, 36, 38, 39, 40, 53, 61, 62,
63, 64, 65, 66, 67, 92, 112, 113, 120,
122, 124

účetní výkaznictví

14, 18, 19, 28, 35, 38

účetní závěrka

7, 26, 28, 43, 62

US GAAP

12, 13, 18, 20, 123, 144

V

variantní řešení

53, 92

velká účetní jednotka

63

věrné zobrazení

25

věrný a pravdivý obraz

44

vlastní kapitál

23

výkaznictví

18

výkaz zisku a ztráty

65, 66, 67, 68, 78

výnosy

17, 23, 24, 38, 42, 48, 51, 52, 58, 59,
65, 70, 71, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 94,
111, 132, 133, 134, 135, 140, 141,
142, 143

Z

závazky

23

zisk

51, 58, 59, 71, 79, 129, 134, 143

zjednodušení administrativní zátěže

82

ztráta

51, 58, 59, 71, 79, 129, 134, 143

Vědecká redakce Masarykovy univerzity:

prof. MUDr. Martin Bareš, Ph.D.
Ing. Radmila Droběnová, Ph.D.
Mgr. Michaela Hanousková
doc. Mgr. Jana Horáková, Ph.D.
doc. PhDr. Mgr. Tomáš Janík, Ph.D., M.Ed.
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D.
Mgr. et Mgr. Oldřich Krpec, Ph.D.
prof. PhDr. Petr Macek, CSc.
PhDr. Alena Mizerová
doc. Ing. Petr Pirožek, Ph.D.
doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.
Mgr. David Povolný
Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.
prof. RNDr. David Trunec, CSc.
prof. MUDr. Anna Vašků, CSc.
Mgr. Iva Zlatušková
doc. Mgr. Martin Zvonař, Ph.D.

Ediční rada ESF MU: doc. Ing. Petr Pirožek, Ph.D.; doc. Ing. Vladimír Hyánek, Ph.D.;
Ing. Eva Hýblová, Ph.D.; Ing. Mgr. Markéta Matulová, Ph.D.; Ing. Daniel Němec, Ph.D.;
doc. Ing. Petr Suchánek, Ph.D.; doc. RNDr. Milan Viturka, CSc.

Účetní výkaznictví malých a středních podniků

Ing. Eva Hýblová, Ph.D.

Jazyková redakce Hana Borovská

Obálka Beata Mílová

Grafická úprava a sazba Jana Pařilová

Tisk Powerprint, a. s., Praha

Vydala Masarykova univerzita, Žerotínovo nám. 617/9, 601 77 Brno

1. vydání, 2017

ISBN 978-80-210-8755-2

<https://doi.org/10.5817/CZ.MUNI.M210-8756-2017>

Monografie mapuje aktuální úpravu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky na mezinárodní i národní úrovni, přičemž se zaměřuje na postupy vykazování uváděné ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU. Vyhodnocuje splnění cílů směrnice a identifikuje problémy, které mohou nastat v souvislosti s její aplikací do národních legislativ. Jsou informace zveřejňované v účetních závěrkách podniků srovnatelné? Nepřispívají možnosti volby způsobů uznávání a oceňování položek účetních závěrek ke zkreslení vykazovaných údajů? Publikace je teoretického charakteru, praktické dopady jsou demonstrovány na modelových příkladech.

Ing. Eva Hýblová, Ph.D., je odborná asistentka na Katedře financí Ekonomicko-správní fakulty Masarykovy univerzity v Brně. Specializuje se na finanční účetnictví a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.



muni
PRESS

ISBN 978-80-210-8755-2



9 788021 087552