



Ekonomická
fakulta
Fakulty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Mezinárodní účetní standardy pro střední a malé podniky (IFRS pro SME)

Vypracovala:
Bc. Michaela Janočková

Vedoucí diplomové práce:
Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Michaela JANOČKOVÁ**
Osobní číslo: **E12694**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Mezinárodní účetní standardy pro střední a malé podniky (IFRS for SME)**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Cílem práce je zhodnocení vývoje a stavu mezinárodních účetních standardů (IFRS) pro malé a střední podniky (SME) v kontextu úpravy v ČR. Uvedenou problematiku (IFRS for SME) pak aplikovat v podmínkách vybrané společnosti.

Rámcová osnova:

1. Obecná teoretická východiska: zásady, principy a požadavky (zveřejnění) IFRS/IAS a IFRS pro SME, vymezení pojmu malé a střední podniky (SME).
2. Definice obsahu informací IFRS pro SME (aktiva, závazky, výnosy, náklady, vlastní kapitál, atd.).
3. Skladba účetní závěrky - účetní výkaznictví dle IFRS pro SME.
4. Rozdíly IFRS pro SME a českých účetních pravidel.
5. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
6. Aplikace uvedených teoretických východisek u vybraného podnikatelského subjektu.
7. Analýza výsledků, návrhy a opatření.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS : Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs). London: International Accounting Standards Board, 2009. 230 s. ISBN 978-1-907026-17-1.

IFRS for small and medium-sized entities. Pocket guide 2009. London: International Accounting Standards Board, 2009. 42 s. ISBN 978-1-84798-219-3.

NERUDOVA, D. a kol. Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

PASEKOVÁ, M. Implementace IFRS do malých a středních podnik. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-8866-4.

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2012. Olomouc: ANAG. 2012. 1095 s. ISBN 978-80-7263-714-0.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel.

Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel.

České účetní standardy pro podnikatele.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2013

Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2014

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Tato diplomová práce byla zpracována jako součást řešení projektu GAJU 2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

V Českých Budějovicích dne 25. 04. 2014

.....

Poděkování

Děkuji vedoucímu diplomové práce panu Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za odbornou pomoc, poskytnutí rad a vedení při zpracování diplomové práce.

Obsah

1 Úvod	4
2 Mezinárodní harmonizace účetnictví	6
2. 1 Vývoj IFRS	7
2. 2 IFRS – Koncepční rámec	7
3 IFRS pro SME	10
3. 1 Definice SME	10
3. 2 Rozdíly IFRS a IFRS pro SME	11
3. 3 Uspořádání standardu IFRS pro SME	12
3. 4 Koncepty a obecné principy IFRS pro SME	13
3. 4. 1 Účel účetní závěrky malých a středních podniků	13
3. 4. 2 Kvalitativní charakteristiky informací v účetní závěrce	13
4 Definice obsahu informací IFRS pro SME	15
4. 1 Finanční situace	15
4. 1. 1 Aktiva (Assets)	15
4. 1. 2 Závazky (Liabilities)	16
4. 1. 3 Vlastní kapitál (Equity)	17
4. 2 Výkonnost	17
4. 2. 1 Výnosy (Income)	17
4. 2. 2 Náklady (Expenses)	18
5 Vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů	20
6 Oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů	21
6. 1 Ocenění při prvotním vykázání	21
6. 2 Následné oceňování	21
7 Skladba účetní závěrky	23
7. 1 Výkaz o finanční situaci (Statement of Financial Position)	24
7. 2 Výkaz o úplném výsledku a výsledovka (Statement of Comprehensive Income and Income Statement)	26
7. 2. 1 Jediný výkaz o komplexním výsledku	26
7. 2. 2 Dva samostatné výkazy	28
7. 3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu (Statement of Changes in Equity)	28
7. 4 Výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích (Statement of Income and Retained Earnings)	29

7. 5 Výkaz o peněžních tocích (Statement of Cash Flows).....	30
7. 6 Příloha k účetní závěrce (Notes to the Financial Statements).....	31
8 Metodika práce	32
9 Rozdíly IFRS pro SME a českých účetních pravidel.....	35
9. 1 Účetní závěrka.....	35
9. 2 Zásoby	36
9. 3 Pozemky, budovy a zařízení	37
9. 4 Nehmotná aktiva jiná než goodwill	39
9. 5 Výnosy	41
9. 6 Investice do nemovitostí	43
9. 7 Finanční nástroje	43
9. 8 Rezervy	44
9. 9 Leasing	45
9. 10 Investice do přidružených společností a společných podniků	46
9. 11 Konsolidovaná účetní závěrka	47
9. 12 Závazky a vlastní kapitál	49
9. 13 Převody cizích měn	50
9. 14 Výpůjční náklady	51
10 Aplikace IFRS pro SME na vybraném podniku.....	52
10. 1 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.....	52
10. 2 Přejít na účetní jednotky na IFRS pro SME	53
10. 3 Porovnání IFRS pro SME s českými účetními pravidly na konkrétním podniku	53
10. 3. 1 Účetní závěrka.....	54
10. 3. 2 Dlouhodobý hmotný majetek	55
10. 3. 3 Zásoby	57
10. 3. 4 Krátkodobé pohledávky	57
10. 3. 5 Krátkodobý finanční majetek	58
10. 3. 6 Časové rozlišení aktiv	58
10. 3. 7 Základní kapitál.....	58
10. 3. 8 Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	58
10. 3. 9 Výsledek hospodaření	58
10. 3. 10 Dlouhodobé závazky	59
10. 3. 11 Krátkodobé závazky	59

10. 3. 12 Časové rozlišení pasiv	60
11 Dotazníkové šetření.....	63
11. 1 Tvorba a struktura dotazníku	63
11. 2 Způsob získávání odpovědí.....	64
11. 3 Analýza výsledků dotazníkového šetření.....	65
12 Analýza výsledků	78
13 Závěr	82
14 Summary.....	83
15 Seznam použité literatury	84
Seznam tabulek	
Seznam grafů	
Seznam zkratk	
Seznam příloh	

1 Úvod

Téma této diplomové práce je Mezinárodní účetní standardy pro střední a malé podniky (IFRS pro SME). Hlavním důvodem výběru tohoto tématu byl fakt, že se jedná o standard vydaný v roce 2009 a mnoho lidí a podniků nemá představu o jeho existenci a jeho obsahu. Tento standard obsahuje řadu zásad, uplatněných v plných IFRS, které jsou zjednodušeny.

Hlavním cílem této diplomové práce je analyzovat stav mezinárodních účetních standardů (IFRS) pro malé a střední podniky (SME) v kontextu úpravy v ČR. K dosažení hlavního cíle je zapotřebí získat rámcový přehled o vykazování v rámci IFRS pro SME. Jsou tedy stanoveny následující dílčí cíle:

- mezinárodní harmonizace účetnictví,
- obecná teoretická východiska IFRS pro SME,
- definice obsahu informací IFRS pro SME,
- vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů,
- oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů,
- skladba účetní závěrky.

V souvislosti s touto prací je zapotřebí se seznámit s informacemi, které nesporně předchází vytvoření tohoto standardu. Tedy důležitou součástí je zmínit se o mezinárodní harmonizaci účetnictví a jejím vývoji a základními požadavky a obecnými principy plných IFRS.

Tato práce je v dalších bodech výhradně věnována standardu IFRS pro SME. V první řadě je důležité definovat pojem SME (střední a malé podniky) a uvést základní rozdíly mezi plnými IFRS a IFRS pro střední a malé podniky. Nedílnou součástí je seznámit se s uspořádáním standardu IFRS pro SME a uvést obecné principy a požadavky tohoto standardu. Pro vykazování dle IFRS pro SME jsou důležitá kritéria na základě kterých, účetní jednotka může vykázat položku jako aktivum, závazek, výnos či náklad. Pro toto určení je zapotřebí uvést definice obsahu informací a další kritéria vykazování. S každým vykazováním souvisí také správné ocenění. Po seznámení se základními požadavky vykazování je potřeba uvést skladbu účetní závěrky a potřebné výkazy, které účetní jednotka, která vykazuje dle IFRS pro SME je povinna použít.

Tyto základní teoretické poznatky, které jsou zapotřebí ke splnění stanoveného cíle, jsou zobrazeny v literární rešerši. Pro jejich zjištění předcházelo studium odborné literatury. Na základě těchto teoretických východisek obsažených v literární rešerši je vypracována praktická část diplomové práce. Ta je rozdělena na tři základní kapitoly:

- porovnání IFRS pro SME s českými účetními pravidly,
- aplikace IFRS pro SME na vybraném podniku,
- dotazníkové šetření.

2 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Světová ekonomika má stále více globální charakter a již řadu desetiletí odbourává národní hranice. Tentýž proces jako v ekonomice probíhá i v oblasti informačních systémů, kdy je potřeba sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci, zvýšit srovnatelnost a všeobecnou srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. V rámci informačních systémů je v centru zájmu zejména harmonizace účetnictví. (Dvořáková, 2008)

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jde o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, dále IFRS), účetní směrnice Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice) a Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US Generally Accepted Accounting Principles, dále US GAAP). (Dvořáková, 2008)

US GAAP jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví, přestože představují spíše soubor národních účetních standardů USA. Účetní závěrky v souladu US GAAP musí sestavovat společnosti, které chtějí kótovat své cenné papíry na Newyorské burze, která je nejvýznamnější burzou světa. Regulace účetnictví a výkaznictví v **Evropské unii** (dále EU) existuje od vydání první směrnice týkající se účetnictví (4. Směrnice z roku 1978 o individuální účetní závěrce). Směrnice postupem času zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. Problémem zejména ve 4. Směrnici ES bylo, že obsahovala velké množství variantních přístupů a výběr konkrétního přístupu byl proveden buď v rámci předpisů upravujících účetnictví v jednotlivých členských státech EU, nebo byl výběr na podnicích. Variantní přístupy ve 4. Směrnici byly výsledkem kompromisu mezi koncepcemi účetních systémů a způsoby regulace účetnictví v jednotlivých členských státech EU. V roce 2000 vyhlásila Evropská komise novou harmonizační strategii, kdy rozhodla, že není potřeba vytvářet nový systém standardů a za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny již existující standardy **IFRS**. Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pouze umožňovala, tato strategie vyžaduje, aby společnosti registrované na evropských burzách sestavovaly konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. (Dvořáková, 2008)

2. 1 Vývoj IFRS

Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v 70. letech 20. století. Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards Committee, dále IASC) byl založen v roce 1973, jako nezávislá soukromá profesní organizace na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie atd. Činnost výboru IASC byla řízena Radou skládající se ze skupin zemí jmenovaných Radou IFAC (International Federation of Accountants). Standardy, které byly vydávané IASC byly a nadále jsou označovány zkratkou IAS (International Accounting Standards). V roce 1995 byl vytvořen poradní sbor, jehož úkolem bylo například připravovat roční zprávu o činnosti Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC atd. V roce 1997 vytvořila Rada Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee, dále SIC) a jeho úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy a vytvářet k těmto problémům interpretace, které sjednotí řešení problému v kontextu s existujícími standardy a Koncepčním rámcem. Po roce 2000 vznikla nová Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, dále IASB), která nahrazuje výbor IASC. Rada – IASB začala pracovat v roce 2001 a je odpovědná za tvorbu celosvětově platných účetních standardů. Standardy vydané IASB jsou označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards), oproti předchozím Mezinárodním účetním standardům (IAS) vydané IASC. Standardy vytvořené před zahájením činnosti Rady (IASB) jsou stále označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale nově vzniklé standardy nesou označení IFRS. V roce 2002 byl nahrazen dosavadní interpretační výbor SIC za Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví IFRIC (IFRS Interpretations Committee) a změny po roce 2000 se dotkly také Poradního sboru (Standards Advisory Council, dále SAC). (Dvořáková, 2008)

2. 2 IFRS – Koncepční rámec

Koncepční rámec nelze považovat za standard, ale je nezbytný pro přípravu a pochopení jednotlivých standardů. Koncepční rámec vymezuje (Šrámková, 2009):

- cíl účetní závěrky,
- uživatele účetní závěrky,
- základní předpoklady zpracování účetní závěrky,

- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniků, které jsou potřebné uživatelům pro přijímání ekonomických rozhodnutí. (Šrámková, 2009)

Uživatelé účetní závěrky, které koncepční rámec definuje, jsou investoři a jejich poradci, zaměstnanci a jejich představitelé, věřitelé, dodavatelé a ostatní obchodní věřitelé, zákazníci, vlády a jejich úřady a veřejnost. (Šrámková, 2009)

Základním předpokladem zpracování účetní závěrky je aktuální princip a nepřetržité trvání činnosti podniku. (Šrámková, 2009)

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky jsou:

- relevance,
- věrné zobrazení,
- úplnost,
- nezaujatost,
- bezchybnost,
- srovnatelnost,
- ověřitelnost,
- včasnost,
- srozumitelnost. (Janoušková, 2013)

Mezi **základní prvky účetní závěrky** patří **aktivum**, což je zdroj řízený podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností, a který je nositelem budoucího ekonomického prospěchu. **Závazek**, který představuje současnou povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a od jehož vypořádání se očekává, že způsobí odtok zdrojů jako ekonomického prospěchu podniku. Zbývající podíl aktiv podniku po odečtení všech jeho závazků představuje **vlastní kapitál**. Dalšími prvky účetní závěrky jsou **výnosy**, ty zvyšují ekonomický prospěch během účetního období a

náklady, které snižují ekonomický prospěch během účetního období, a to formou zvýšení/snížení hodnoty aktiv nebo snížením/zvýšení závazků, což má za následek zvýšení/snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků. (Šrámková, 2009)

Koncepty oceňování, které jsou v Koncepčním rámci definovány, jsou: historická cena, běžná reprodukční cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota. (Šrámková, 2009)

Koncepční rámec se také zabývá **pojetím kapitálu a jeho uchováním** a rozlišuje dvě pojetí zachování kapitálu:

- zachování finančního kapitálu,
- zachování fyzického kapitálu. (Šrámková, 2009)

V dalších částech IFRS kromě Koncepčního rámce jsou uvedeny jednotlivé standardy (IFRS a IAS) a interpretace (IFRIC a SIC).

Tabulka 1: Seznam standardů (IFRS a IAS) a interpretací (IFRIC a SIC)

Mezinárodní standardy			Interpretace	
IFRS 1	IAS 1	IAS 27	IFRIC 1	SIC 7
IFRS 2	IAS 2	IAS 28	IFRIC 2	SIC 10
IFRS 3	IAS 7	IAS 29	IFRIC 4	SIC 15
IFRS 4	IAS 8	IAS 32	IFRIC 5	SIC 25
IFRS 5	IAS 10	IAS 33	IFRIC 6	SIC 27
IFRS 6	IAS 11	IAS 34	IFRIC 7	SIC 29
IFRS 7	IAS 12	IAS 36	IFRIC 10	SIC 31
IFRS 8	IAS 16	IAS 37	IFRIC 12	SIC 32
IFRS 9	IAS 17	IAS 38	IFRIC 13	
IFRS 10	IAS 18	IAS 39	IFRIC 14	
IFRS 11	IAS 19	IAS 40	IFRIC 15	
IFRS 12	IAS 20	IAS 41	IFRIC 16	
IFRS 13	IAS 21		IFRIC 17	
	IAS 23		IFRIC 18	
	IAS 24		IFRIC 19	
	IAS 26		IFRIC 20	

Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS

3 IFRS pro SME

IASB vydala dne 9. 7. 2009 Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities - IFRS for SMEs, dále IFRS pro SME). Jedná se o výsledek pětiletého úsilí. Tento standard obsahuje 230 stran rozsáhlého materiálu, který byl vytvořen pro konkrétní potřeby a možnosti malých a středních podniků (Small and Medium-sized Entities, dále SME), dále obsahuje zdůvodnění závěrů a implementační příručku. Tento standard obsahuje řadu zásad, uplatněných v plných IFRS, které jsou zjednodušeny. Nové IFRS pro SME byly vytvořeny na základě sjednocení systému finančního výkaznictví pro použití SME jak v zemích rozvinutých tak i ze zemí méně rozvinutých. IFRS pro SME by měly přispět především ke zvýšení srovnatelnosti finančních výkazů sestavených účetními jednotkami z různých zemí, k posílení důvěryhodnosti sestavených finančních výkazů, ke snížení zátěže spojené s úpravami národních standardů a tento systém by měl být výrazně jednodušší než plné IFRS. IFRS pro SME by měly usnadnit účetním jednotkám také vstup na kapitálové trhy. Tyto IFRS jsou pro účetní jednotky – emitenty cenných papírů obchodovaných na kapitálových trzích – povinné. (Nerudová, 2009)

3. 1 Definice SME

Evropská Komise vydala uživatelskou příručku, ve které definuje malé a střední podniky. V první řadě, definuje co je podnik. Podle definice je podnikem „každý subjekt vykonávající hospodářskou činnost, bez ohledu na jeho právní formu“. V případě rozdělení podniku podle velikosti je potřeba sledovat tři kritéria, kterými jsou počet zaměstnanců, roční obrat a bilanční suma roční rozvahy. Srovnání údajů na základě těchto tří kritérií umožní zjistit, zda se jedná o mikropodnik, malý nebo střední podnik. Důležité však je, že dodržení počtu pracovníků je povinné, ale malý či střední podnik si může vybrat strop týkající se obratu nebo bilanční sumy. Nemusí splnit obě tato kritéria a může jeden z nich překročit. V následující tabulce jsou určena kritéria rozdělení podniku podle velikosti na základě uvedených kritérií. (Evropská komise - online)

Tabulka 2: Dělení podniků podle velikosti

Kategorie podniku	Počet zaměstnanců	Roční obrat	Bilanční suma roční rozvahy
Střední	< 250	≤ 50 milionů €	≤ 43 milionů €
Malý	< 50	≤ 10 milionů €	≤ 10 milionů €
Mikropodnik	< 10	≤ 2 miliony €	≤ 2 miliony €

Zdroj: Evropská komise – online

Standard pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) definuje malé a střední podniky (SME) jako ty, které:

- nemají veřejnou odpovědnost (public accountability) a
- zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele.

Jednotka má **veřejnou odpovědnost** jak je uvedeno ve standardu IFRS pro SME, pokud s jejími akciovými či dluhovými cennými papíry se obchoduje na veřejném trhu nebo jednotka je v procesu vydávání těchto cenných papírů, nebo drží aktiva ve svěřenectví pro velkou skupinu externích osob jako svoji hlavní činnost (jedná se často o banky, družstevní záložny, pojišťovny, podílové fondy...).

Podle definice IASB je příkladem SME řada jednotek, jejichž vlastníci jednotky neřídí, řada jednotek s věřiteli a řada jednotek hodnocených hodnotícími agenturami. Na úrovni Evropské unie neexistuje žádné nařízení či směrnice požadující aplikaci IFRS pro SME a její používání závisí na rozhodnutí každé jednotlivé země. Definice SME nemá kvantitativní limit velikosti jednotky. (Jílek, 2012)

3. 2 Rozdíl IFRS a IFRS pro SME

IFRS pro SME neobsahuje některé oblasti, které nejsou pro SME relevantní (výnos na akcii, mezitímní účetní závěrka, vykazování podle segmentů, pojištění a aktiva určená k prodeji).(Jílek, 2012)

Požadavky na zveřejňování informací jsou podstatně nižší a účtování a oceňování je zjednodušeno. Nejsou umožněny například tyto účetní postupy (Jílek, 2012):

- kapitalizace výpůjčních nákladů,
- kapitalizace nákladů na vývoj,
- přeceňovací model z pozemků, budov a zařízení a u nehmotných aktiv,

- poměrná konsolidace podílů ve společném podnikání,
- odležení aktuárních zisků a ztrát u definovaných požitkových plánů.

IFRS pro SME stanoví, že u finančních nástrojů se SME může rozhodnout, zda použije IAS 39 či IFRS pro SME. Existují pouze dvě kategorie finančních aktiv a to v reálné hodnotě zaúčtované do výsledku a v naběhlé hodnotě, není zde tedy kategorie realizovatelných aktiv a kategorie investic držených do splatnosti. Zjednodušeno je také zajišťovací účetnictví a odúčtování finančních aktiv. Pokud dojde ke změně IFRS, tak by mělo docházet také ke změně SME. Rozsah IFRS pro SME činí asi desetinu plných IFRS. (Jílek, 2012)

3. 3 Uspořádání standardu IFRS pro SME

Podle IFRS pro SME je standard uspořádán podle témat. Každé téma je uvedeno v samostatném číslovaném oddílu. Odkazy na odstavce se identifikují pomocí čísla oddílu, po kterém následuje číslo odstavce. Číslo odstavce jsou ve formě xx.yy, kde xx je číslo oddílu a yy je číslo odstavce v rámci tohoto oddílu. Všechny odstavce standardu mají stejnou váhu. Některé oddíly zahrnují dodatky s implementační příručkou, které nejsou součástí standardu, ale spíše návodem na jeho použití.

Tabulka 3: Struktura IFRS pro SME

ODDÍL 1	Malé a střední podniky
ODDÍL 2	Koncepty a obecné principy
ODDÍL 3	Prezentace účetní závěrky
ODDÍL 4	Výkaz o finanční situaci
ODDÍL 5	Výkaz o úplném výsledku a výsledovka
ODDÍL 6	Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích
ODDÍL 7	Výkaz o peněžních tocích
ODDÍL 8	Příloha k účetní závěrce
ODDÍL 9	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
ODDÍL 10	Účetní pravidla, odhady a chyby
ODDÍL 11	Základní finanční nástroje
ODDÍL 12	Ostatní finanční nástroje
ODDÍL 13	Zásoby
ODDÍL 14	Investice do přidružených společností
ODDÍL 15	Investice do společných podniků
ODDÍL 16	Investice do nemovitostí
ODDÍL 17	Pozemky, budovy a zařízení
ODDÍL 18	Nehmotná aktiva jiná než goodwill
ODDÍL 19	Podnikové kombinace a goodwill
ODDÍL 20	Leasingy
ODDÍL 21	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
ODDÍL 22	Závazky a vlastní kapitál
ODDÍL 23	Výnosy

ODDÍL 24	Státní dotace
ODDÍL 25	Výpůjční náklady
ODDÍL 26	Úhrady vázané na akcie
ODDÍL 27	Snížení hodnoty aktiv
ODDÍL 28	Zaměstnanecké požitky
ODDÍL 29	Daně ze zisku
ODDÍL 30	Převod cizích měn
ODDÍL 31	Hyperinflace
ODDÍL 32	Události po skončení účetního období
ODDÍL 33	Zveřejnění spřízněných stran
ODDÍL 34	Specializované činnosti
ODDÍL 35	Přechod na IFRS pro malé a střední podniky

Zdroj: vlastní zpracování dle IFRS pro SME

3. 4 Koncepty a obecné principy IFRS pro SME

Oddíl 2 IFRS pro SME popisuje cíle účetní závěrky malých a středních podniků (SME) a kvalitativní charakteristiky, jejichž důsledkem jsou informace v účetní závěrce SME prospěšné. Obsahuje také koncepty a základní principy, na nichž je účetní závěrka SME založená.

3. 4. 1 Účel účetní závěrky malých a středních podniků

Účelem účetní závěrky SME je podle standardu IFRS pro SME 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, aby mohli požadovat výkazy přizpůsobené jejich konkrétním informačním potřebám. Účetní závěrka také ukazuje výsledky hospodaření managementu – odpovědnost managementu za zdroje, které mu byly svěřeny.

3. 4. 2 Kvalitativní charakteristiky informací v účetní závěrce

Základní kvalitativní charakteristiky, vymezené standardem IFRS pro SME jsou:

1. Srozumitelnost: Informace uvedené v účetní závěrce by měly být srozumitelné uživatelům, kteří mají dostatečné znalosti o obchodních a ekonomických aktivitách a vůli studovat informace s náležitou péčí.
2. Relevance: Informace uvedené v účetní závěrce musí být relevantní pro rozhodovací potřeby uživatelů. Informace mají kvalitní význam v případě, kdy mohou ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů tím, že jim zhodnotí minulé, současné nebo budoucí události.

3. Významnost (materialita): Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů provedených na základě účetní závěrky.
4. Spolehlivost: Informace je spolehlivá, pokud je bez významné chyby, nezkrácená a věrně zobrazuje, to co má představovat.
5. Obsah nad formou: Transakce a ostatní události a podmínky by měli být zohledněny a předloženy v souladu s jejich podstatou a ne pouze jejich právní formou.
6. Opatrnost: Opatrnost je zahrnutí určitého stupně obezřetnosti při provádění úsudků potřebných při odhadování v podmínkách nejistoty tak, aby aktiva a výnosy nebyly nadhodnoceny a závazky nebo náklady nebyly podhodnoceny. (překlad: *Prudence is the inclusion of a degree of caution in the exercise of the judgements needed in making the estimates required under conditions of uncertainty, such that assets or income are not overstated and liabilities or expenses are not understated*).
7. Úplnost: Informace uvedené v účetní závěrce musí být úplné s ohledem na významnost a náklady. Opomenutí může způsobit, že informace jsou nepravdivé či zavádějící, a tak není dodržena jejich spolehlivost, relevance a srozumitelnost.
8. Srovnatelnost: Uživatelé musí být schopni porovnat účetní závěrku účetní jednotky v průběhu času, aby rozeznali trendy v její finanční pozici a výkonnosti. Uživatelé musí být také schopni porovnat účetní závěrky různých subjektů, aby posoudili jejich relativní finanční pozici, výkonnost a peněžní toky.
9. Včasnost: Jedná se o poskytnutí informací v určitém časovém rámci. Dřívější zveřejnění informací může ovlivnit spolehlivost informace, kdežto v případě časového zpoždění by informace nebyla relevantní. Proto hlavní pozornost je vázána na dosažení rovnováhy mezi relevancí a spolehlivostí.
10. Rovnováha mezi přínosy a náklady: Přínosy plynoucí z informací by měly převýšit náklady na jejich poskytnutí.

4 Definice obsahu informací IFRS pro SME

4. 1 Finanční situace

Finanční situace účetní jednotky, je vztah jejích aktiv, závazků a vlastního kapitálu k určitému datu a je uveden ve výkazu o finanční situaci.

4. 1. 1 Aktiva (Assets)

IFRS pro SME definuje aktivum jako zdroj ovládaný účetní jednotkou, jehož existence je výsledkem minulých událostí a od něhož se očekává, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch.

Některá aktiva mohou splňovat danou definici, ale nemusí být vykázány ve výkazu o finanční situaci účetní jednotky z toho důvodu, že nesplňují další kritéria pro jejich rozpoznání, kterými jsou:

- **vysoká pravděpodobnost, že ekonomické užitky poplynou do podniku:** budoucím ekonomickým užitkem se podle IFRS pro SME rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do účetní jednotky. Tyto peněžní toky mohou plynout z užívání aktiva nebo z jeho pozbytí. (IFRS pro SME)

Jak uvádí Nerudová, 2009 ve své publikaci, může se jednat o řadu způsobů, jak tento prospěch může plynout do účetní jednotky:

- aktivum může být použito samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy při výrobě výrobků nebo poskytování služeb, které bude účetní jednotka prodávat,
- aktivum může být směněno za jiná aktiva,
- aktivum může být použito k vyrovnání závazku,
- aktivum může být rozděleno mezi vlastníky účetní jednotky.

- **Aktivum musí být spolehlivě měřitelné** – náklady, které jsou spojené s pořízením aktiva, lze spolehlivě měřit. V případě, že není splněna podmínka měřitelnosti, nelze položku zahrnout v účetní závěrce. (Nerudová, 2009)

Aktiva podle IFRS pro SME mohou být ve hmotné podobě jako například pozemky, budovy, zařízení. Avšak hmotná podstata aktiva není nutná pro jeho existenci. Některá aktiva jsou také nehmotná.

Pro určení existence aktiva není podstatné vlastnické právo. Tedy například majetek držený v rámci leasingu je aktivem, pokud účetní jednotka ovládá ekonomické přínosy, které se z majetku očekávají. (IFRS pro SME)

Jako aktivum nelze vykázat položky, u kterých byly sice vynaloženy výdaje spojené s jejich pořízením, ale není pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do podniku v jiném období, než v období, ve kterém byly tyto výdaje vynaloženy. V takovém případě jsou položky zachyceny jako náklad období ve výsledovce či ve výkazu o komplexním výsledku. Jako aktivum účetní jednotka nevykazuje ani položky podmíněných aktiv. (Nerudová, 2009)

4. 1. 2 Závazky (Liabilities)

IFRS pro SME definuje závazek jako současnou povinnost účetní jednotky, která vznikla na základě minulých událostí a od jejíhož vypořádání se očekává, že vyústí v odliv zdrojů ekonomického prospěchu z účetní jednotky. (IFRS pro SME)

Základní vlastností závazku je, že účetní jednotka má současnou povinnost jednat nebo konat určitým způsobem. Závazek může být buď smluvním závazkem, anebo mimosmluvním způsobem. Smluvní závazek je právně vymahatelný jako důsledek závazné smlouvy nebo zákonem stanoveného požadavku. Mimosmluvní závazek je závazkem, který vyplývá z chování účetní jednotky, kdy:

- zavedením určité obchodní praxe, zveřejněním obchodních podmínek nebo dostatečně jasných současných prohlášení, dala účetní jednotka najevo ostatním stranám, že přijme konkrétní povinnosti, a
- důsledku toho účetní jednotka vytvořila oprávněné očekávání na straně těchto třetích stran, že tyto povinnosti splní. (IFRS pro SME)

K vypořádání závazku může docházet různými způsoby:

- platbou penězi,
- převodem jiných aktiv,
- poskytnutím služeb,
- nahrazením stávajícího závazku jiným závazkem
- kapitalizací závazku.

Závazek může zaniknout i jiným způsobem, například když se věřitel zřekne svých práv nebo je nechá propadnout.(IFRS pro SME)

Pro vykázání závazku ve výkazu o finanční situaci musí být **splněny podmínky** (Nerudová, 2009):

- účetní jednotka má tuto povinnost k rozvahovému dni a jedná se o důsledek minulých událostí,
- je pravděpodobné, že účetní jednotce bude vyžadováno, aby převedla ekonomické zdroje za účelem uhrazení tohoto závazku,
- množství zdrojů potřebných k uhrazení závazku lze spolehlivě měřit.

Účetní jednotka nevykazuje ve výkazu o finanční pozici podmíněné závazky, které představují skutečnost, kdy povinnost jejich úhrady je vázána na existenci určité nejisté události v budoucnosti nebo závazky, které nesplňují stanovená kritéria. (Nerudová, 2009)

4.1.3 Vlastní kapitál (Equity)

Podle IFRS pro SME je vlastní kapitál zbytkový podíl na vykázaných aktivech po odečtení vykázaných závazků. Ve výkazu o finanční situaci může být rozčleněn do podskupin. Například u kapitálových společností může rozčlenění zahrnovat kapitál tvořený vklady akcionářů, nerozdělené zisky a zisky nebo ztráty vykazované přímo ve vlastním kapitálu.

4. 2 Výkonnost

Výkonnost je vztah výnosů a nákladů účetní jednotky za účetní období. Subjekty mohou prezentovat výsledky v jediném finančním výkazu (výkaz o úplném výsledku), nebo ve dvou finančních výkazech (výsledovka a výkaz o úplném výsledku). (IFRS pro SME)

4.2. 1 Výnosy (Income)

Výnosem se podle IFRS pro SME rozumí zvýšení ekonomického užitku v průběhu účetního období, jedná se o formu přílivu nebo rozšíření majetku či snížení závazků, které se promítnou do zvýšení vlastního kapitálu (kromě příspěvků od vlastníků). (Nerudová, 2009)

Výnosy zahrnují jak výnosy z běžné činnosti (revenue), tak i ostatní zisky (gains), které mohou, ale nemusejí být spojeny s běžnou činností podniku. Zisky se obvykle vykazují snížené o související náklady (netto princip). (Nerudová, 2009)

Revenue (běžné výnosy) jsou příjmy, které vznikají z běžných činností. Patří sem zejména tržby, poplatky, úroky, dividendy, licenční poplatky a nájemné. (IFRS pro SME)

Gains (zisky) jsou další položky, které splňují definici výnosů, ale nejsou příjmy (revenue). Pokud jsou zisky (gains) vykázány ve výkazu o úplném výsledku, jsou obvykle zobrazeny samostatně, protože jejich znalost je důležitá pro ekonomické rozhodování. (IFRS pro SME)

Ve své publikaci Nerudová, 2009 označuje gains (zisky) jako přínos, který představuje ostatní položky, které znamenají pro účetní jednotku zvýšení vlastního kapitálu, které není způsobeno transakcemi s vlastníky, a mohou představovat například:

- zisk (gain) spojený s vyřazením dlouhodobých aktiv,
- nerealizované přínosy (např. přecenění obchodovatelných cenných papírů, zvýšení účetní hodnoty dlouhodobých aktiv).

4.2. 2 Náklady (Expenses)

Nákladem se podle IFRS pro SME rozumí snížení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, jde o formu úbytku aktiv či přírůstku závazků, které mají za následek snížení vlastního kapitálu (kromě rozdělování vlastníkům). (Nerudová, 2009)

Náklady zahrnují náklady vznikající při běžné činnosti (expenses), ale i ztráty (losses), které mohou, ale nemusí vznikat z běžné činnosti. Stejně jako přínosy (gains) nemají v české legislativě a pojmosloví vhodný ekvivalent. Ztráty bývají sníženy o příslušné výnosy. (Nerudová, 2009)

Expenses (běžné náklady) jsou náklady, které vznikají v průběhu běžné činnosti. Zahrnují například mzdové náklady, náklady na prodej a odpisy. Obvykle mají formu odlivu či vyčerpání aktiv, jako jsou peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, zásoby nebo pozemky, budovy a zařízení. (IFRS pro SME)

Losses (ztráty) jsou další položky, které splňují definici nákladů a mohou vznikat v průběhu běžné činnosti. Pokud jsou ztráty vykázány ve výkazu o úplném výsledku,

jsou obvykle prezentovány samostatně, protože jejich znalost je důležitá pro ekonomické rozhodování. (IFRS pro SME)

Příklady, které lze uvést jako ztráty (losses):

- znehodnocení majetku při živelních událostech,
- znehodnocení při vyřazení dlouhodobých aktiv,
- nerealizované ztráty. (Nerudová, 2009)

5 Vykazování aktiv, závazků, výnosů a nákladů

Některé položky ačkoliv splňují definici aktiva, závazku, výnosu či nákladu nemusí být vykázány jako aktiva, závazky, výnosy či náklady, jelikož je zapotřebí splnění dalších kritérií.

Kritéria pro začleňování položek v účetní závěrce, které splňují definici aktiva, závazku, výnosu a nákladu podle standardu IFRS pro SME jsou:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s danou položkou poplyne do podniku nebo z podniku,
- položka má cenu nebo hodnotu, která je spolehlivě měřitelná.

K datu, ke kterému jsou sestavovány výkazy, musí účetní jednotka pro vykázání příslušné položky ve výkazu na základě dostupných informací zhodnotit stupeň nejistoty vztahující se k budoucím ekonomickým užitkům z příslušné položky. Dalším kritériem pro rozpoznání položky ve finančním výkazu je spolehlivá měřitelnost hodnoty položky. Někdy je předmětem měření hodnoty kvalifikovaný odhad. Při použití kvalifikovaných odhadů nikterak nesnižuje spolehlivost finančních výkazů. Pokud kvalifikovaný odhad nelze provést, nelze tuto položku zahrnout do finančních výkazů. Neznamená to však, že nebude možné tuto položku zahrnout do finančních výkazů v pozdějším období, kdy tyto podmínky naplní. Dále je možné tuto položku, která nespĺňuje podmínky pro vykázání ve finančních výkazech zahrnout do přílohy, a to v případě, kdy uvedení této položky by mělo vliv na ekonomická rozhodování uživatelů. (Nerudová, 2009)

6 Oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů

Podle IFRS pro SME je oceňování proces stanovení peněžních částek, kterými účetní jednotka oceňuje aktiva, závazky, výnosy a náklady ve své účetní závěrce. Proces oceňování zahrnuje výběr oceňovací základny. Standard IFRS pro SME stanovuje, jakou oceňovací základnu má účetní jednotka použít pro mnohé typy aktiv, závazků, výnosů a nákladů. Dvěma obecnými oceňovacími základnami jsou:

- **historická cena:** částka zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo reálná hodnota protihodnoty vynaložené k nabytí aktiv v době pořízení. Pro závazky je historická cena částka získaných peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů nebo reálná hodnota nepeněžních aktiv získaných výměnou za závazek v době vzniku dané povinnosti nebo, za určitých okolností (například daň ze zisku), částka peněz nebo peněžních ekvivalentů, které budou zaplacený při vypořádání závazku při běžném podnikání. Amortizovaná historická cena je historická cena aktiva nebo závazku plus nebo minus část historické ceny vykázaná v minulosti jako náklad nebo výnos.

- **Reálná hodnota:** částka, za kterou by mohlo být aktivum směněno, nebo závazek vypořádán mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci.

6.1 Ocenění při prvotním vykázání

Při prvotním vykázání ocení účetní jednotka aktiva závazky historickou cenou, pokud standard IFRS pro SME nepožaduje prvotní ocenění na jiné bázi, jako například ocenění reálnou hodnotou. (IFRS pro SME)

6.2 Následné oceňování

Základní finanční aktiva a základní finanční závazky (definované v Oddílu 11 v IFRS pro SME) účetní jednotka oceňuje v zůstatkové hodnotě snížené o ztráty ze snížení hodnoty. Všechna ostatní finanční aktiva finanční závazky účetní jednotka oceňuje reálnou hodnotou. Změny reálné hodnoty se vykazují ve výsledku, pokud standard IFRS pro SME nepožaduje oceňování na jiné bázi, jako například pořizovací cenou nebo zůstatkovou hodnotou. (IFRS pro SME)

Nefinanční aktiva, která účetní jednotka prvotně vykázala v historické ceně, se následně oceňují podle jiných oceňovacích základů dané standardem IFRS pro SME. Například:

- účetní jednotka oceňuje pozemky, budovy a zařízení v nižší z hodnot zůstatkové ceny a zpětně získatelné částky,
- účetní jednotka oceňuje zásoby v nižší hodnotě z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o náklady související s dokončením a prodejem.

Závazky jiné než finanční se oceňují nejlepším odhadem částky, která by byla požadována k vyrovnání této povinnosti k datu závěrky. (IFRS pro SME)

7 Skladba účetní závěrky

Hlavním cílem účetní závěrky je poskytnout informace o ekonomické aktivitě podniku. Soubor účetní závěrky obsahuje:

- výkaz o finanční situaci (rozvaha),
- výkaz o výkonnosti,
- výkaz peněžních toků,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- přílohu k účetní závěrce (včetně účetních pravidel). (Pocketguide, 2009)

Informace o výkonnosti může účetní jednotka prezentovat buď jako jediný finanční výkaz (výkaz o úplném výsledku) nebo ve dvou finančních výkazech (výsledovka a výkaz o úplném výsledku). (Pocketguide, 2009)

Formát účetních výkazů není přesně definován, nicméně jsou stanoveny minimální požadavky na zveřejňované informace. (Pocketguide, 2009)

Při sestavování finančních výkazů účetní jednotka musí každý výkaz jasně identifikovat prostřednictvím (Nerudová, 2009):

- jména účetní jednotky včetně každé změny v názvu oproti předchozímu období,
- označení, zda se jedná o individuální nebo konsolidované finanční výkazy,
- data, ke kterému jsou finanční výkazy sestaveny a období, za které jsou finanční výkazy sestaveny,
- měny vykazování,
- úroveň zaokrouhlení použité při sestavování finančních výkazů.

V souvislosti se sadou účetních výkazů je účetní jednotka dále povinna zveřejnit sídlo a právní formu účetní jednotky, zemi jejího založení a adresu sídla, pokud se liší, popis povahy činnosti a její hlavní činnosti. (Nerudová, 2009)

7. 1 Výkaz o finanční situaci (Statement of Financial Position)

Výkaz o finanční pozici účetní jednotky (rozvaha) představuje stav aktiv, závazků a vlastního kapitálu k určitému datu (ke konci účetního období).

Minimální položky zobrazené v tomto výkazu podle standardu IFRS pro SME jsou znázorněny v tabulce č. 4.

Tabulka 4: Minimální položky zobrazené ve výkazu o finanční situaci

AKTIVA <ul style="list-style-type: none">- pozemky, budovy a zařízení,- nehmotný majetek,- finanční majetek,- investice do nemovitostí vykazované v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty,- investice do přidružených a společných podniků,- biologická aktiva vykazována v pořizovací ceně snížené o oprávky a snížení hodnoty,- biologická aktiva vykazovaná v reálné hodnotě do zisku nebo ztráty,- zásoby,- peníze a peněžní ekvivalenty,- obchodní a jiné pohledávky,- odložené daňové pohledávky,- splatné daňové pohledávky.	VLASTNÍ KAPITÁL <ul style="list-style-type: none">- vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti,- podíl nezakládající ovládnání, vykázaný v rámci vlastního kapitálu odděleně od vlastního kapitálu připadajícího vlastníkům mateřské společnosti. ZÁVAZKY <ul style="list-style-type: none">- rezervy,- obchodní a jiné závazky,- finanční závazky,- odložené daňové závazky,- splatné daňové závazky.
---	--

Ve výkazu o finanční pozici jsou prezentovány samostatné kategorie krátkodobých, dlouhodobých aktiv a krátkodobých, dlouhodobých závazků. Pokud je prezentace založená na likviditě poskytuje spolehlivější a relevantnější informace. (Pocketguide, 2009)

Aktivum je klasifikováno jako krátkodobé v případě, že:

- bude realizováno, prodáno či spotřebováno v obvyklém provozním cyklu (bez ohledu na délku),
- je držené za účelem obchodování,
- očekává se, že bude realizováno během 12 měsíců po skončení vykazované období,
- je peněžním prostředkem či ekvivalentem (u kterého není omezeno jeho použití pro úhradu závazku na dobu delší než 12 měsíců po ukončení vykazovaného období).

Závazek je klasifikován jako krátkodobý v případě, že:

- bude uhrazen účetní jednotkou v obvyklém provozním cyklu,
- je držený za účelem obchodování,
- má být vypořádán během 12 měsíců po skončení účetního období,
- účetní jednotka nemá bezvýhradní právo odložit vypořádání závazku nejméně do 12 měsíců po skončení účetního období.

Všechna ostatní aktiva a závazky účetní jednotka klasifikuje jako dlouhodobá.
(Pocketguide, 2009)

Informace zveřejňované buď ve výkazu o finanční pozici nebo v příloze

Účetní jednotka je povinna na základě standardu IFRS pro SME zveřejnit ve výkazu o finanční situaci nebo v příloze následující dílčí klasifikaci položek:

- pozemky, budov a zařízení rozčleněné vhodným způsobem pro účetní jednotku,
- obchodní a jiné pohledávky uvedené odděleně na pohledávky za odběrateli, za spřízněnými stranami, pohledávky ostatní a pohledávky vyplývající z časového rozlišení výnosů, které nebyly ještě vyúčtovány,
- zásoby v odděleném členění na zásoby držené za účelem prodeje v běžném podnikání, zásoby potřebné v procesu výroby, ve formě materiálu či obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb,
- obchodní a jiné závazky v členění na závazky vůči dodavatelům, závazky vůči spřízněným stranám, závazky vyplývající z časového rozlišení,

- rezervy v členění na rezervy na zaměstnanecké požitky a ostatní rezervy,
- vlastní kapitál v členění například na splacený kapitál, emisní ážio, nerozdělený zisk minulých let atd..

7. 2 Výkaz o úplném výsledku a výsledovka (Statement of Comprehensive Income and Income Statement)

Podle standardu IFRS pro SME si účetní jednotka může vybrat, zda bude prezentovat svůj úplný výsledek celkem za období v jednom nebo ve dvou výkazech. V případě jednoho výkazu (výkaz o úplném výsledku) zahrnuje veškeré položky výnosů a nákladů vykázané v období. Ve dvou výkazech (výsledovka a výkaz o úplném výsledku) zahrnuje účetní jednotka ve výsledovce veškeré položky výnosů a nákladů vykázaných v období s výjimkou těch, které se vykazují v úplném výsledku celkem mimo výsledek a jsou povoleny nebo požadovány standardem IFRS pro SME.

7. 2. 1 Jediný výkaz o komplexním výsledku

V případě jednoho výkazu, výkazu o úplném výsledku (Statement of Comprehensive Income) musí být zobrazeny veškeré položky výnosů a nákladů v období, za které je výkaz sestaven, pokud IFRS pro SME neupravuje situaci jiným způsobem, jako například při změně účetní politiky, kdy následky změny v provedené v určitém období jsou zachyceny retrospektivně tedy do předchozího období (ovlivní výši nerozděleného zisku z minulých období). (Nerudová, 2009)

Součástí komplexního výsledku, které neovlivňují výši zisku nebo ztráty, ale pouze komplexní výsledek jsou následující (Nerudová, 2009):

- převod některých operací do měny vykazování (v případě kdy jsou zisk nebo ztráta na nepeněžní položce zachycovány do vlastního kapitálu),
- některé pojistně-matematické zisky a ztráty (vyplývající z zvýšení nebo snížení závazku z titulu zaměstnaneckých výhod po skončení pracovního poměru),
- některé změny v reálné hodnotě u zajišťovacích nástrojů zachycených kapitálově.

Minimální položky dané standardem IFRS pro SME, které musí účetní jednotka zahrnout do výkazu o úplném výsledku, jsou:

- a) výnosy,
- b) finanční náklady,
- c) podíl na zisku či ztrátě z investic do přidružených podniků a společných podniků zachycované za použití ekvivalenční metody,
- d) daňové náklady,
- e) souhrnnou částku zahrnující:
 - i. zisk nebo ztrátu z ukončované činnosti,
 - ii. zisk nebo ztrátu po zdanění vykázanou z přecenění aktiv při prodeji na reálnou hodnotu, snížené o náklady spojené s prodejem nebo likvidací čistých aktiv,
- f) výsledek,
- g) veškerou položku jiných komplexních příjmů klasifikovanou dle povahy,
- h) podíl na komplexním výsledku přidružených a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou,
- i) úplný výsledek celkem.

Účetní jednotka zveřejní samostatně zisky nebo ztráty za účetní období připadající na menšinový podíl a zisky nebo ztráty připadající vlastníkům mateřské společnosti a úplný výsledek celkem za období připadající na menšinový podíl a zisky nebo ztráty vlastníkům mateřské společnosti. (Nerudová, 2009)

Do výkazu o komplexním výsledku jsou tedy zahrnuty operace, které jsou v účetnictví zachyceny výsledkově a rovněž operace účtované rozvahově, ale mají vliv na výši vlastního kapitálu (nejedná se o operace, které jsou prováděny vlastníky). Jedná se například o přírůstky či úbytky ve vlastním kapitálu vznikající z přecenění k rozvahovému dni. (Nerudová, 2009)

7. 2. 2 Dva samostatné výkazy

V rámci dvou výkazů se ve výsledovce (Income Statement) zobrazí minimální položky, které jsou uvedeny v kapitole 6. 2. 1 v bodech (a) – (f), kde poslední řádek je položka výsledku.

Ve výkazu o komplexním výsledku je položka výsledku jako první řádek a dále obsahuje položky:

- veškerou položku jiných komplexních příjmů klasifikovanou dle povahy,
- podíl na komplexním výsledku přidružených a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou,
- úplný výsledek celkem. (IFRS pro SME)

Účinky oprav chyb a změn účetních pravidel jsou dle IFRS pro SME vykázány retrospektivně, tedy promítnou se do výkazů v položce nerozděleného zisku. Účetní jednotka může rozšířit obsah výkazů v případě, že položky, které bude zveřejňovat, považuje za relevantní a zvyšující srozumitelnost informací popisujících výkonnost podniku.

Ve výkazu o komplexním výsledku či ve výsledovce není možné označit jakoukoliv položku za mimořádnou. Účetní jednotka má povinnost předložit analýzu nákladů založenou na jejich druhovém nebo účelovém členění. Členění si účetní jednotka vybírá v závislosti a tom, které poskytne relevantnější informace. (Nerudová, 2009)

7. 3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu (Statement of Changes in Equity)

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu představuje sladění položek vlastního kapitálu mezi počátkem a koncem účetního období. V tomto výkazu jsou zachyceny následující položky:

- celkový výsledek za období (odděleně se uvádějí celkové částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a menšinovým podílníkům),
- pro každou položku vlastního kapitálu dopady změn v účetních pravidlech a opravy chyb,

- pro každou položku vlastního kapitálu porovnání účetní hodnoty na začátku a na konci období, při rozdělení změn na změny vlivem:
 - zisku a ztráty,
 - ostatních položek komplexního výsledku,
 - transakcí s vlastníky. (Pocketguide, 2009)

Podrobnosti o rozdělení, zůstatku nerozděleného zisku a o každé položce vlastního kapitálu jsou prezentovány buď ve výkazu změn vlastního kapitálu, nebo v komentáři v účetní závěrce. (Pocketguide, 2009)

7. 4 Výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích (Statement of Income and Retained Earnings)

Ve své publikaci Nerudová, 2009 tento výkaz označuje jako Výkaz zadržovaných zisků.

Oproti plným standardům je v IFRS pro SME umožněna částečná redukce v počtu finančních výkazů, kdy se některé výkazy mohou sloučit do jednoho. Tento případ se týká především případu, kdy IFRS pro SME umožňují účetním jednotkám zveřejňovat výkaz zadržovaných zisků místo výkazu o komplexním výsledku a výkazu o změnách vlastního kapitálu v případě, že jediné změny ke kterým došlo ve vlastním kapitálu v průběhu období, jsou změny z titulu zisku nebo ztráty, transakcí s vlastníky a úprav vlastního kapitálu z titulu oprav chyb minulých období a změn účetních pravidel. Tedy pokud nevznikají ostatní položky komplexního výsledku (nedochází k rozvahovému přečtení). Účetní jednotka v tomto účetním výkazu prezentuje vedle údajů zveřejňovaných ve výsledovce tyto položky:

- nerozdělené zisky na začátku období,
- dividendy přiznané, změny z titulu opravy chyb minulých období,
- změny z titulu změny účetních pravidel,
- zadržované zisky na konci období. (Nerudová, 2009)

7. 5 Výkaz o peněžních tocích (Statement of Cash Flows)

Výkaz peněžních toků poskytuje informace o změnách stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky za účetní období. Odděleně se uvádějí změny peněžních toků z provozní činnosti, investiční činnosti a finanční činnosti. (IFRS pro SME)

Provozní činnost (*Operating activities*) představuje hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky a patří sem například: příjmy z prodeje zboží a poskytování služeb, peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a jiného výnosu, peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb, peněžní úhrady zaměstnancům a platby jejich jménem, peněžní úhrady nebo vratky daní z příjmu (pokud nejsou specificky přiřazeny k investiční či finanční činnosti), peněžní příjmy a úhrady z investic, úvěrů a jiných smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování. (IFRS pro SME)

Účetní jednotka může vykázat peněžní toky z provozní činnosti dvěma způsoby:

- metodou nepřímou: zisk nebo ztráta jsou upraveny o účinky nepeněžních operací (například: odpisy, rezervy, odložená daň, časové rozlišení atd...), změny stavu zásob, pohledávek a závazků, všechny ostatní položky, jejichž peněžní účinky se týkají investiční nebo finanční činnosti.
- Přímou metodou: čistý peněžní tok z provozní činnosti je vykázán ze zveřejňovaných informací o příjmech a výdajích, které lze získat například z účetních záznamů účetní jednotky aj. (IFRS pro SME)

Investiční činnost (*Investing activities*) představuje nabývání a prodej dlouhodobých aktiv. Patří sem zejména: peněžní úhrady na pořízení pozemků, budov a zařízení, nehmotná aktiva a ostatní dlouhodobý majetek, peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných aktiv a z ostatního dlouhodobého majetku, peněžní úhrady za nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných subjektů, peněžní příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek, peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám, peněžní příjmy ze plátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám, peněžní úhrady a příjmy ze smlouvy futures, forward, opčních smluv a swapových smluv (nejde o smlouvy určené k obchodování). (IFRS pro SME)

Finanční činnosti (*Financing activities*) jsou ty, které vedou ke změnám v rozsahu, skladbě a složení vloženého kapitálu a výpůjček účetní jednotky. Patří sem například: peněžní příjmy z emitovaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu, peněžní úhrady vlastníkům za odkup nebo vyplacení akcií podniku, peněžní příjmy z emise dluhových cenných papírů, z úvěrů, směnek, dluhopisů, hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček, peněžní splátky vypůjčených částek, peněžní úhrady nájemce pro snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu. (IFRS pro SME)

7. 6 Příloha k účetní závěrce (Notes to the Financial Statements)

Příloha obsahuje informace, které nejsou zaznamenány v jiných výkazech. Je velmi obsáhlá a podrobná. Jedná se o dodatečné informace, které jsou zapotřebí pro věrné zobrazení a nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech. Příloha musí podávat informace o použitých účetních pravidlech, o základních principech, v souladu se kterými byly finanční výkazy sestaveny. Dále je zapotřebí zveřejnit informace, které nebyly součástí jednotlivých výkazů a standard jejich zveřejnění požaduje, poskytnout další informace, které jsou relevantní pro pochopení finančních výkazů. (Nerudová, 2009)

Příloha podle standardu IFRS pro SME by měla mít následující strukturu:

- prohlášení o shodě,
- souhrn použitých významných účetních pravidel (oceňovací báze, a ostatní použitá účetní pravidla relevantní pro správné pochopení účetní závěrky),
- poskytnutí informací o položkách předkládaných v každém účetním výkazu a pořadí, v jakém jsou uváděny jednotlivé položky a každý účetní výkaz,
- jiná zveřejnění, která zahrnují nejistoty, závazky a jiné finanční informace a nefinanční informace.

Účetní jednotka je také povinna v příloze zveřejnit informace o úsudcích, které její management uvažoval při výběru účetních pravidel a které mohou významně ovlivnit částky ve finančních výkazech. (Nerudová, 2009)

8 Metodika práce

Cíl diplomové práce

Tato diplomová práce je zaměřena na téma Mezinárodní účetní standardy pro střední a malé podniky (IFRS pro SME). Základním cílem této práce je analyzovat stav mezinárodních účetních standardů (IFRS) pro malé a střední podniky (SME) v kontextu úpravy v ČR.

Pro vypracování praktické části této diplomové práce jsou stanoveny 3 následující dílčí cíle:

- nalézt rozdíly mezi vykazováním v rámci IFRS pro SME a vykazováním dle českých účetních pravidel,
- aplikovat IFRS pro SME na konkrétní podnikatelský subjekt,
- zjistit, zda jsou podniky informováni o vykazování dle IFRS pro SME.

Na základě těchto dílčích cílů je praktická část této diplomové práce rozdělena na 3 kapitoly:

- porovnání IFRS pro SME s českými účetními pravidly,
- aplikace IFRS pro SME na vybraném podniku,
- dotazníkové šetření.

Hypotézy diplomové práce

Pro vypracování praktické části diplomové práce a splnění stanovených cílů, byly stanoveny hypotézy, které jsou na základě zjištěných poznatků potvrzeny či vyvráceny

Stanovené hypotézy:

- *H1*... Na základě vykazování dle české účetní legislativy a IFRS pro SME existují značné rozdíly.
- *H2*... Přejít účetní jednotky na vykazování dle IFRS pro SME bude mít vliv na změnu výsledku hospodaření.
- *H3*... Většina účetních jednotek nemá povědomí o vykazování v rámci IFRS pro SME.

Metodika diplomové práce

Rozdíly IFRS pro SME a českých účetní pravidel

Na základě struktury standardu IFRS pro SME jsou vybrány jednotlivé oddíly a následně porovnány s českými účetními pravidly. Pro porovnání vybraných oddílů s českými účetními pravidly je využívána legislativa týkající se českého účetnictví. Jedná se zejména o Zákon o účetnictví (Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví), Vyhlášku č. 500/2002 Sb. a české účetní standardy. Hlavním zdrojem pro porovnání IFRS pro SME je Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME).

Jednotlivé oddíly jsou vybrány tak, aby poskytly přehled o rozdílnosti položek, které se běžně vyskytují v aktivech a pasivech většiny podnikatelských subjektů. Jde především o porovnání účetní závěrky jako celku (skladba, formát účetní závěrky..), Porovnání konsolidované účetní závěrky (oddíl 9) a dalších vybraných oddílů, kterými jsou: 11 (finanční nástroje), 13 (zásoby), 14 a 15 (investice do přidružených a společných podniků), 16 (investice do nemovitostí), 17 (pozemky, budovy a zařízení), 18 (nehmotná aktiva jiná než goodwill), 20 (leasingy), 21 (rezervy), 22 (závazky a vlastní kapitál), 23 (výnosy), 25 (výpůjční náklady), 30 (převody cizích měn).

Aplikace IFRS pro SME na vybraném podniku

Další důležitou součástí praktické části diplomové práce je aplikace uvedených teoretických východisek na konkrétní vybraný podnikatelský subjekt. Je vybrána firma zabývající se mezinárodní dopravou. Na základě rozvahy účetní jednotky jsou hodnoty aktiv a pasiv transformovány do výkazu o finanční situaci podniku dle IFRS pro SME.

Dotazníkové šetření

Poslední součástí praktické části této diplomové práce je dotazníkové šetření. V první řadě je vytvořen dotazník týkající se tématu diplomové práce (Mezinárodní účetní standardy pro malé a střední podniky). Dotazník je vytvořen v elektronické podobě a rozeslán vybranému okruhu respondentů. Tento výběr respondentů je tvořen náhodně dle online databáze prostřednictvím webu a je zaměřen na malé a střední podniky v Jihočeském kraji.

Dotazníky jsou rozesílány prostřednictvím e-mailu, který obsahuje úvodní zprávu a odkaz na server, kde se tento dotazník nachází. Při dotazníkovém šetření je udržena anonymita respondentů.

Na základě tohoto dotazníkového šetření jsou vyhodnoceny výsledky týkající se informovanosti podnikatelských subjektů o vykazování dle Mezinárodních účetních standardů pro střední a malé podniky.

9 Rozdíly IFRS pro SME a českých účetních pravidel

Rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu je v České republice upraveno zákonem o účetnictví (Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví). Rozsah a způsob sestavování účetní závěrky v České republice je dáno Vyhláškou (č. 500/2002 Sb.) Podrobná účetní pravidla navazující na tyto právní normy jsou obsahem českých účetních standardů (dále ČÚS).

Pravidla pro účtování a vykazování IFRS pro SME jsou dány Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

9. 1 Účetní závěrka

Tabulka 5: Srovnání účetní závěrky IFRS pro SME s českou účetní legislativou (dále ČÚL)

	IFRS pro SME	ČÚL
Skladba účetní závěrky	Výkaz o finanční situaci - povinně Výkaz o úplném výsledku - povinně Příloha - povinně Výkaz o peněžních tocích - povinně Výkaz o změnách vlastního kapitálu - povinně Výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích - dobrovolně	Rozvaha - povinně Výkaz zisku a ztráty - povinně Příloha - povinně Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu - povinně pouze při splnění kritérií dané Zákonem o účetnictví
Formát výkazů účetní závěrky	Formát není předepsaný. Obsahuje minimální položky, které musí v účetních výkazech být zobrazeny.	Formát je předepsaný.
Definice vykazování prvků ÚZ	Obsahuje základní definice aktiv, závazků, nákladů a výnosů. Obsahuje kritéria pro vykazování.	Neobsahuje definice ani kritéria pro vykazování aktiv, závazků, nákladů a výnosů.
Mimořádné položky N a V	Neumožňuje uvádět mimořádné položky nákladů a výnosů.	Mimořádné položky jsou vykazovány samostatně ve výkazu zisku a ztráty.
Zdroj	IFRS pro SME	Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb.

9. 2 Zásoby

IFRS pro SME definuje zásoby jako aktiva:

- držená za účelem prodeje v běžném podnikání,
- ve výrobním procesu určená k prodeji,
- ve formě surovin nebo materiálu spotřebovávaných ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Oceňování zásob

Účetní jednotka oceňuje zásoby v nižší hodnotě z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej. (IFRS pro SME)

Součástí pořizovací ceny zásob jsou veškeré náklady na nákup (zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a jiné daně, dopravné, manipulační a ostatní náklady přímo přiřaditelné k pořizovanému zboží, materiálu a službám. Obchodní slevy, rabaty a jiné podobné položky se z nákladů na nákup odečítají.), náklady na přeměnu (náklady přímo související s jednotkami produkce, například přímé mzdy) a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. (IFRS pro SME)

Snížení hodnoty zásob

Účetní jednotka musí ke každému datu závěrky určit, zda nedošlo ke snížení hodnoty zásob (například z důvodu poškození, zastarání nebo snížení prodejní ceny). V případě, že došlo ke snížení některé položky zásob, požaduje se, aby účetní jednotka ocenila tuto zásobu prodejní cenou sníženou o náklady na dokončení a prodej a vykázala ztrátu ze snížení hodnoty, která se vykáže okamžitě ve výsledku. (IFRS pro SME)

Zahrnutí do nákladů

Když jsou zásoby prodány, zahrne účetní jednotka účetní hodnotu těchto zásob do nákladů v období, ve kterém byl vykázán související výnos. (IFRS pro SME)

Tabulka 6: Srovnání zásob IFRS pro SME s ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Název	Zásoby	Zásoby
Definice	Je dána definice zásob	Není dána přesná definice zásob. Je pouze dáno obsahové vymezení zásob

Obsahové vymezení	Zásoby	Materiál Nedokončená výroba a polotovary Výrobky Zvířata Zboží
Oceňování Při pořízení	Nižší hodnota z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej.	Pořizovací cena Reprodukční pořizovací cena Vlastní náklady
Pořizovací cena	Obsahuje cenu pořízení, náklady na nákup, náklady na přeměnu a ostatní náklady vynaložené na uvedení zásob na současné místo a do současného stavu	Obsahuje cenu pořízení a náklady s pořízením související (zejména přepravné, clo, provize a pojistné)
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 13	Český účetní standard pro podnikatele č. 015, Vyhláška č. 500/2002 Sb. §49

9. 3 Pozemky budovy a zařízení

Oddíl 17 standardu IFRS pro SME se vztahuje na účtování pozemků, budov a zařízení, kterými se dle tohoto standardu rozumí hmotná aktiva:

- držena 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.

Tento oddíl (17 standardu IFRS pro SME) nezahrnuje biologická aktiva spojená se zemědělskou činností nebo práva k těžbě nerostů a k využívání nerostných zdrojů (např.: ropa, zemní plyn aj.).

Vykazování

Účetní jednotka může vykázat pořizovací cenu pozemků, budov a zařízení jako aktivum za splnění kritérií:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch související s touto položkou poplyne účetní jednotce, a
- pořizovací cena položky je spolehlivě určitelná. (IFRS pro SME)

Oceňování

Při prvotním vykázání účetní jednotka ocení položky pozemků, budov a zařízení její pořizovací cenou, která obsahuje kupní cenu včetně právních poplatků, dovozních cel a nevratných daní po odečtení obchodních slev a rabatů. Dále veškeré přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek, ve kterých je schopno fungovat

způsobem zamýšleným vedením a další uvedené ve standardu IFRS pro SME v oddílu 17. Tento standard také uvádí položky, které nejsou součástí pořizovací ceny. Jedná se například o náklady na otevření nového zařízení, náklady na představení nového výrobku nebo služby aj.

V případě, že je platba za položky pozemků, budov a zařízení odložena, pak pořizovací cenou je **současná hodnota** všech budoucích plateb.

Pokud jsou položky pozemků budov a zařízení pořízena směnou například za nepeněžní aktivu, tak je takto získané aktivum oceněno **reálnou hodnotou**.

Položky pozemků, budov a zařízení jsou při následném ocenění oceněny v pořizovací ceně snížené o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Účetní jednotka vykáže náklady související s běžným užíváním ve výsledku v období, ve kterém tyto náklady vznikly. (IFRS pro SME)

Odpisy

Komponentní odpisování: Pokud mají významné komponenty položky pozemků, budov a zařízení výrazně odlišný vzorec spotřeby ekonomických užitků, přiřadí účetní jednotka pořizovací cenu aktiva k jeho hlavním komponentám a odpisuje každou takovou komponentu samostatně po dobu její životnosti. Ostatní aktiva se odpisují podobu jejich životnosti jako jeden celek. Nejsou odpisovány pozemky, protože mají neomezenou dobu životnosti. (IFRS pro SME)

Částka odpisů musí být v každém období vykázána ve výsledku.

Metody odpisování: Možnými odpisovými metodami jsou lineární metoda odpisování, metoda zmenšujícího se základu a metoda výkonových odpisů. (IFRS pro SME)

Tabulka 7: Srovnání pozemků, budov a zařízení podle IFRS pro SME s dlouhodobým hmotným majetkem podle ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Název	Pozemky, budovy a zařízení	Dlouhodobý hmotný majetek
Definice	Je dána definice pozemků, budov a zařízení	Není dána přesná definice hmotného majetku. Je pouze dáno obsahové vymezení jednotlivých položek hmotného majetku.
Obsahové vymezení	Pozemky, budovy, zařízení	Pozemky Stavby Samostatné movité věci a soubory MV Pěstitelské celky trvalých porostů

		Dospělá zvířata a jejich skupiny Jiný dlouhodobý hmotný majetek
Náhradní díly	Hlavní náhradní díly a pomocná zařízení jsou pozemky, budovami a zařízení, pokud účetní jednotka očekává, že je bude používat po dobu delší než jedno účetní období.	Součástí zásob
Kritéria vykazání	Pravděpodobnost plynoucího ekonomického prospěchu Měřitelnost položky	Doba použitelnosti delší jak 1 rok SMV – hranice při prvotním ocenění (dáno vnitropodnikovou směrnicí, nebo dle daňových předpisů 40 000 Kč)
Oceňování	Požizovací cena Současná hodnota Reálná hodnota	Požizovací cena Reprodukční pořizovací cena Vlastní náklady
Odpisování Komponentní	Je povoleno	Je povoleno od 1. 1. 2010
Odpisování Metody	Lineární metoda Metoda výkonových odpisů Metoda se snižujícím se základem	Nejsou stanoveny konkrétní metody odpisování. Majetek se odepisuje v průběhu užívání nejen ve vazbě na čas, ale také například na výkony.
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 17	Český účetní standard pro podnikatele č. 013, Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 56, 56a

9. 4 Nehmotná aktiva jiná než goodwill

Nehmotná aktiva jiná než goodwill jsou upraveny oddílem 18 standardu IFRS pro SME a vztahuje se na účtování nehmotných aktiv s výjimkou goodwillu a nehmotných aktiv držených k prodeji v rámci běžného podnikání.

Nehmotným aktivem se v rámci standardu rozumí identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Aktivum je identifikovatelné pokud:

- je oddělitelné,
- vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.

Jako nehmotné aktivum nelze považovat finanční aktiva nebo práva k těžbě nerostů a k využívání nerostných zdrojů (např.: ropa, zemní plyn ...).

Vykazování

Nehmotné aktivum může být vykazáno jako aktivum po splnění následujících kritérií:

- je pravděpodobné, že očekávané budoucí ekonomické užitky, které jsou přiřaditelné k aktivu, poplynou účetní jednotce,
- pořizovací cenu nebo hodnotu aktiva lze spolehlivě určitě a
- aktivum nevyplývá z výdaje vzniklého v souvislosti s nehmotnou položkou ve vlastní režii. (IFRS pro SME)

Ocenění

Při prvotním ocenění účetní jednotka ocení nehmotné aktivum pořizovací cenou. Ta obsahuje kupní cenu, včetně dovozních cel a nevratných daní, po odečtení obchodních slev a rabatů a veškeré náklady přímo přiřaditelné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené užití. Při prvotním ocenění může účetní jednotka také použít ocenění reálnou hodnotou a to v případě, kdy je aktivum pořízeno směnou, pokud je nehmotné aktivum pořízeno prostřednictvím státní dotace a pokud je aktivum získáno v podnikové kombinaci. (IFRS pro SME)

Při následném ocenění ocení účetní jednotka nehmotné aktivum v pořizovací ceně snížené o kumulovanou amortizaci a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Amortizace

Veškerá nehmotná aktiva podle standardu IFRS pro SME se pokládají za aktiva s konečnou životností. Doba životnosti je stanovena v závislosti na tom, po jakou dobu účetní jednotka čekává, že bude aktivum využívat. Pokud účetní jednotka nemůže spolehlivě odhadnout dobu životnosti, předpokládá se, že je doba životnosti deset let.

Tabulka 8: Srovnání nehmotných aktiv IFRS pro SME s ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Název	Nehmotná aktiva jiná než goodwill	Dlouhodobý nehmotný majetek
Definice	Je dána přesná definice nehmotných aktiv	Není dána přesná definice nehmotných aktiv. Je pouze dáno obsahové vymezení jednotlivých položek nehmotného majetku.
Obsahové vymezení	Nehmotná aktiva	Zřizovací výdaje Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje Software Ocenitelná práva a goodwill Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
Kritéria vykazání	Pravděpodobnost plynoucího ekonomického prospěchu Měřitelnost položky Aktivum nevyplývá z výdaje vzniklého v souvislosti s nehmotnou položkou ve vlastní režii.	Doba použitelnosti delší jak 1 rok Hranice při prvotním ocenění (dáno vnitropodnikovou směrnicí, nebo dle daňových předpisů 60 000 Kč)

Oceňování	Pořizovací cena Reálná hodnota	Pořizovací cena Reprodukční pořizovací cena Vlastní náklady
Odpisování	Majetek se odepisuje s konečnou životností	Odepisuje se dle doby životnosti, dáno vnitropodnikovou směrnicí účetní jednotky
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 18	Český účetní standard pro podnikatele č. 013

9. 5 Výnosy

Oddíl 23 standardu IFRS pro SME se zabývá účtováním výnosů plynoucí 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.

Oceňování

Účetní jednotka ocení výnosy **reálnou hodnotou** získané nebo získatelné protihodnoty, která zohledňuje částky obchodních slev, množstevních rabatů a slev za včasné splnění poskytnuté účetní jednotkou. Jestliže je příliv peněz nebo peněžních ekvivalentů odložen, reálná hodnota protihodnoty je **současná hodnota** všech budoucích příjmů, která se určuje pomocí dosazené úrokové sazby. (IFRS pro SME)

Prodej zboží

Aby účetní jednotka mohla vykázat výnos z prodeje zboží, musí být splněny podmínky dané standardem IFRS pro SME, kterými jsou:

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a prospěchy z vlastnictví zboží,
- účetní jednotka si nezachovává ani pokračující stupeň manažerské angažovanosti obvykle spojovaný s vlastnictvím, ani efektivní kontrolu nad prodaným zbožím,
- částku výnosu lze spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou účetní jednotce,

- náklady, které již vznikly, nebo vzniknou v souvislosti s transakcí, lze spolehlivě ocenit.

Poskytování služeb

Standard IFRS pro SME uvádí, že pokud lze výsledek transakce týkající se poskytování služeb spolehlivě odhadnout, účetní jednotka vykáže výnos související s transakcí podle stupně dokončení transakce ke konci účetního období (někdy označované jako metoda procenta dokončení). Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, v případě splnění všech následujících podmínek:

- částku výnosu lze spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou účetní jednotce,
- stupeň dokončení transakce na konci účetního období lze spolehlivě určit,
- náklady již vynaložené na transakci a náklady na dokončení transakce mohou být spolehlivě oceněny.

Úroky, licenční poplatky a dividendy

Účetní jednotka vykáže výnosy plynoucí z úroků, licenční poplatků a dividend při splnění kritérií dané standardem IFRS pro SME:

- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou účetní jednotce,
- částka výnosu může být spolehlivě oceněna.

Účetní jednotka vykáže výnosy na těchto základech dané standardem IFRS pro SME:

- úroky se vykazují metodou efektivní úrokové míry,
- licenční poplatky se vykazují na aktuální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy,
- dividendy se vykazují v okamžiku, kdy vzniklo akcionářské právo přijmout platbu.

Tabulka 9: Srovnání výnosů dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Název	Výnosy	Výnosy

Definice	Je dána přesná definice výnosů	Není dána přesná definice výnosů. Je dáno pouze obsahové vymezení výnosů.
Obsahové vymezení	Prodej zboží Poskytování služeb Úroky, licenční poplatky, dividendy Nejsou přípustné mimořádné výnosy	Provozní Finanční Mimořádné Obsahové vymezení jednotlivých položek je dáno českým účetním standardem.
Kritéria vykázání	Jsou dána kritéria vykázání pro jednotlivé položky: prodej zboží, poskytování služeb, úroky, licenční poplatky a dividendy.	Jsou dány zásady vykazování výnosů. Výnosy jsou vykázány v období s nímž časově a věcně souvisí.
Oceňování	V případě odložené platby je výnos oceněn současnou hodnotou.	Výnosy se neoceňují současnou hodnotou.
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 23	Český účetní standard pro podnikatele č. 019

9. 6 Investice do nemovitostí

Oddíl 16 standardu IFRS pro SME se vztahuje na investice do pozemků a budov, které splňují definici investice do nemovitostí uvedenou tímto standardem. Podle českých účetních standardů nejsou Investice do nemovitostí samostatně definovány a přistupuje se k nim jako k dlouhodobému hmotnému majetku.

9. 7 Finanční nástroje

Standard IFRS pro SME se v oddílu 11 zabývá základními finančními nástroji a v oddílu 12 ostatními finančními nástroji (**finanční aktiva a finanční závazky**). Oddíl 11 se týká všech účetních jednotek a vztahuje se na základní finanční nástroje, kdežto oddíl 12 se vztahuje na ostatní, složitější finanční nástroje a transakce (např: opce, forwardové kontrakty...).

Oddíl 11 standardu IFRS pro SME uvádí definici finančního nástroje, jakož to smlouvy, ze které vzniká finanční aktivum u jedné účetní jednotky a finanční závazek nebo nástroj vlastního kapitálu u jiné účetní jednotky.

Tabulka 10: Srovnání základních finančních nástrojů dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Název	Základní finanční nástroje	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
Definice	Je dána definice finančního nástroje	Není dána všeobecná definice pro krátkodobý finanční majetek.
Obsahové vymezení	Peníze Bankovní účty	Peníze v pokladně a ceniny Účty v bankách

	Krátkodobé obchodní dluhové cenné papíry a směnky Účty, platební poukázky a přijaté a poskytnuté půjčky Dluhopisy nebo podobné dluhové nástroje Investice do nekonvertibilních prioritních akcií a kmenových a prioritních akcií, které nenesou právo odprodeje emitentovi Přísliby čerpání úvěru	Krátkodobé cenné papíry a podíly cenné papíry určené k obchodování dluhové cenné papíry se splatností 1 rok a kratší ostatní cenné papíry a podíly Krátkodobé bankovní úvěry Krátkodobé finanční výpomoci
Kritéria vykázání	Dle standardu IFRS pro SME jsou dány požadavky pro vykazování finančních nástrojů. Účetní jednotka vykáže finanční aktivum nebo finanční závazek pouze v případě, že se stane stranou smluvních ustanovení tohoto nástroje.	Je dáno kritérium vykázání krátkodobých cenných papírů a podílů a krátkodobých bankovních úvěrů, a to horizont 12 měsíců.
Oceňování při pořízení	Cena transakce (včetně transakčních nákladů) Současná hodnota	Jmenovitá hodnota (finanční prostředky a ceny) Pořizovací cena (cenné papíry a podíly)
Následné ocenění	Zůstatková hodnota metodou efektivní úrokové míry (dluhové nástroje) Reálná hodnota (investice do nekonvertibilních prioritních akcií a kmenových nebo prioritních akcií) Pořizovací cena snížená o ztrátu ze snížené hodnoty (úvěrové přísliby a ostatní investice)	Reálná hodnota (cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti)
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 11	Český účetní standard pro podnikatele č. 016, Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 12,

9. 8 Rezervy

Oddíl 21 standardu IFRS pro SME se vztahuje na všechny rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

Rezerva by podle IFRS pro SME měla být vykázána, pokud splňuje kritéria:

- má k datu závěrky současný závazek, který je důsledkem minulé události,
- je pravděpodobné, že účetní jednotka bude muset v souvislosti s jeho vypořádáním převést ekonomické užítky,
- vyšší závazku lze spolehlivě odhadnout.

Tabulka 11: Srovnání rezerv dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Název	Rezervy	Rezervy
Účetní zachycení	Jsou dány kritéria pro vykázání	Není explicitně definováno
Oceňování rezerv	Rezervy se mohou ocenit současnou hodnotou, pokud je dopad časové hodnoty peněz významný	Rezervy se neoceňují současnou hodnotou
Rezerva na opravu DHM	Tvorba je zakázána	Tvorba je povolena
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 21	Český účetní standard pro podnikatele č. 004 obsahuje vymezení, postup tvorby a použití rezerv a účtování rezerv

9. 9 Leasing

Leasingy jsou upraveny oddílem 20 standardu IFRS pro SME. Tento oddíl se vztahuje na účtování veškerých leasingů s výjimkou těch, které jsou určeny tímto standardem. Leasing je klasifikován podle standardu IFRS pro SME jako finanční, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím. Leasing je klasifikován jako operativní leasing, jestliže se nepřevádějí všechna rizika odměny spojené s vlastnictvím.

Tabulka 12: Srovnání leasingu dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Finanční leasing nájemce	Finanční leasing je u nájemce vykázán jako aktivum a závazky. Jakékoliv přímé náklady nájemce se přičítají k částce vykázané jako aktivum. Nájemce rozdělí minimální leasingové platby mezi finanční náklady a snížení nesplaceného závazku.	Veškeré platby nájemného jsou zobrazeny v nákladech. Po ukončení leasingu a následném odkupu je předmět leasingu zobrazen v aktivech.
Operativní leasing nájemce	Nájemce vykáže leasingové splátky operativního leasingu jako náklad.	Platby nájemného jsou zobrazeny v nákladech. Shodné jako u nájemce finančního leasingu dle ČÚL.
Finanční leasing pronajímatel	Pronajímatel vykáže aktivum držené v rámci finančního leasingu ve svém výkazu o finanční situaci jako pohledávku.	Pronajímatel vykazuje aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu v aktivech jako hmotný majetek (záleží na povaze aktiva). Platba leasingové splátky je zobrazena jako výnos.
Operativní leasing pronajímatel	Pronajímatel vykazuje aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu, ve svém výkazu o finanční situaci podle povahy aktiv a leasingové	Stejně jako IFRS pro SME

	splátky operativního leasingu (po odečtení nákladů) ve výsledku.	
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 20	Přehled rozdílů IFRS a ČÚL - PWC

9. 10 Investice do přidružených společností a společných podniků

Oddíl 14 standardu IFRS pro SME se vztahuje na vykazování **přidružených společností** v konsolidované účetní závěrce a na účetní závěrku investora, který není mateřskou společností, ale který má investici v jedné nebo více přidružených společnostech. **Přidruženou společností** se standardem IFRS pro SME rozumí účetní jednotka, včetně nezačleněných účetních jednotek, například partnerského podniku, ve které má investor **podstatný vliv** a který není ani dceřinou společností ani podílem ve společném podniku. Podstatný vliv je pravomoc podílet se na rozhodování o finanční a provozní politice dané přidružené společnosti, ale nejedná se o ovládnání nebo spoluovládání těchto politik. (IFRS pro SME)

Oddíl 15 standardu IFRS pro SME se vztahuje na **společné podniky** v konsolidované účetní závěrce a na účetní závěrku investora, který není mateřskou společností, ale je spolupodílníkem v jednom nebo více společných podnicích. **Spoluovládání** se podle IFRS pro SME rozumí smluvně dohodnuté sdílení ovládnání hospodářské činnosti a existuje pouze v případě, že strategická finanční a provozní rozhodnutí týkající se dané činnosti vyžadují jednomyslný souhlas stran podílejících se na ovládnání (spolupodílníků). Společný podnik je tedy smluvní dohoda dvou nebo více stran vykonávající hospodářskou činnost, která je předmětem spolukládání. Společné podniky mohou mít podobu:

- spoluovládaných činností,
- spoluovládaných aktiv nebo
- spoluovládaných účetních jednotek. (IFRS pro SME)

Tabulka 13: Srovnání investic do přidružených společností a společných podniků dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Název	Investice do přidružených společností Investice do společných podniků	Podíly v ovládaných a řízených osobách Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
Hlasovací práva	Přidružená společnost: společnost, ve které má investor podstatný vliv (alespoň 20 % hlasovacích práv) a není ani dceřinou a ani podílem ve společném podniku. Společný podnik: smluvní dohoda, kdy dvě nebo více stran vykonávají hospodářskou činnost, která je předmětem spoluovládání.	Ovládající osoba: osoba, která nakládá s podílem na hlasovacích právech představující alespoň 40 % všech hlasů v obchodní korporaci. (§75 Zákon o obchodních korporacích) Osoba s podstatným vlivem: disponuje alespoň s 20 % hlasovacích práv. (Zákon o účetnictví §22)
Oceňování	Účetní jednotky mohou použít jednu z následujících metod: - Model pořizovací ceny - Ekvivalenční metoda - Model reálné hodnoty	Při pořízení: - Pořizovací cena Následně: - Ekvivalencí (protihodnotou)
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 14, 15	Český účetní standard pro podnikatele č. 014, Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví § 27, Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

9. 11 Konsolidovaná účetní závěrka

Oddíl 9 standardu IFRS pro SME definuje okolnosti, za kterých účetní jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku a postupy při jejím sestavování. Mateřská společnost je povinna předložit konsolidovanou účetní závěrku, ve které konsoliduje své investice v dceřiných společnostech v souladu se standardem IFRS pro SME. Konsolidovaná účetní závěrka musí zahrnovat všechny dceřiné společnosti mateřské společnosti. Mateřská společnost nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pokud:

- jsou splněny obě tyto podmínky:
 - mateřská společnost je sama dceřinou společností,
 - její nejvyšší mateřská společnost sestavuje konsolidovanou univerzální účetní závěrku, která je v souladu s plnými IFRS nebo se standardem IFRS pro SME,

- nemá žádnou dceřinou společnost kromě takové, která byla pořízena se záměrem jejího prodeje nebo vyřazení v rámci jednoho roku. (IFRS pro SME)

Konsolidační postupy

Při sestavování konsolidované účetní závěrky účetní jednotka kombinuje účetní závěrky mateřské společnosti a jejich dceřiných společností řádek po řádku sčítáním příslušných položek aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů.

- Odstraní účetní hodnotu investice mateřské společnosti v každé dceřiné společnosti a podíl mateřské společnosti na vlastním kapitálu dceřiné společnosti.
- Ocení a vykáže podíly nezakládající ovládnání na výsledku konsolidovaných dceřiných společností za účetní období odděleně od podílu akcionářů mateřské společnosti.
- Ocení a vykáže podíly nezakládající ovládnání na čistých aktivech i konsolidovaných dceřiných společností odděleně od vlastního kapitálu akcionářů mateřské společnosti. (IFRS pro SME)

Vnitropodnikové zůstatky a transakce, včetně výnosů, nákladů a dividend se plně vylučují. Výsledek vyplývající z vnitroskupinových transakcí, který je vykázán v aktivech, jako jsou zásoby a pozemky, budovy a zařízení se plně vyloučí. (IFRS pro SME)

Tabulka 14: Srovnání konsolidované účetní závěrky podle IFRS pro SME a ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku	Konsolidovaná účetní závěrka musí zahrnout všechny dceřiné společnosti mateřské společnosti. Dceřiná společnost je účetní jednotka, která je ovládána mateřskou společností. Ovládnání je pravomoc řídit politiky účetní jednotky tak, aby bylo možné získat přínosy z její činnosti. Předpokladem existence ovládnání je, že mateřská společnost vlastní přímo či nepřímo prostřednictvím dceřiných společností, více než ½ hlasovacích práv v účetní jednotce.	Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má účetní jednotka, která je společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv. Podrobit se sestavení má povinnost: <ul style="list-style-type: none"> - ovládaná osoba, s výjimkou ovládaných osob, ve kterých je vykonáván společný vliv, - osoba, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává společný vliv nebo podstatný vliv.

Kvantitativní kritéria pro sestavení konsolidované účetní závěrky	Neobsahuje kritéria pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Obsahuje pouze výjimky, kdy mateřská společnost nemusí tuto závěrku sestavovat.	Účetní jednotka musí sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud za poslední dvě účetní období společnosti konsolidační celku přesáhli alespoň 2 ze 3 kritérií: <ul style="list-style-type: none"> - aktiva celkem více než 350 mil. Kč - roční úhrn čistého obrátu více než 700 mil. Kč - průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 250 Tyto kritéria neplatí pro banky, pojišťovny či emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů.
Použití standardů IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky	Vždy povinné.	Pokud je konsolidující účetní jednotka emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.
Metody konsolidace	IFRS pro SME uvádí konsolidační postupy, podle kterých mateřská společnost kombinuje svou účetní závěrku s účetní závěrkou dceřiných společností.	Konsolidující účetní jednotka je povinna pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít metody: <ul style="list-style-type: none"> - plné konsolidace, - poměrné konsolidace, - konsolidace ekvivalencí (protihodnotou).
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 9	Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví, § 22, 22a, 23

9. 12 Závazky a vlastní kapitál

Oddíl 22 standardu IFRS pro SME obsahuje principy pro klasifikaci finančních nástrojů buď jako závazků nebo vlastního kapitálu. Oddíl 22 se vztahuje také na účtování kapitálových nástrojů vydaných jednotlivcům a jiným stranám, které vystupují jako investoři do kapitálových nástrojů (tj. jako vlastníci).

Klasifikace nástroje jako závazku nebo vlastního kapitálu

Vlastní kapitál lze klasifikovat jako zbytkový podíl na aktivech po odečtení veškerých závazků účetní jednotky. Závazek lze klasifikovat jako současná povinnost účetní jednotky, která je důsledkem minulých událostí a od jejíhož vypořádání se očekává úbytek zdrojů přinášejících účetní jednotce ekonomický prospěch.

Do vlastního kapitálu lze zahrnout investice od vlastníků účetní jednotky a další částky, které vznikly v důsledku ziskových činností a byly zadrženy pro užití při

činnostech účetní jednotky, po odečtení částky znamenající snížení investice vlastníků v důsledku ztrátových činností a rozdělení vlastníků.

Jako vlastní kapitál mohou být klasifikovány také některé finanční nástroje, které splňují definici závazku, protože reprezentují zbytkový podíl na čistých aktivech účetní jednotky. Oddíl 22 standardu IFRS pro SME udává příklady těchto finančních nástrojů a také udává příklady finančních nástrojů, které jsou klasifikovány spíše jako závazek než vlastní kapitál.

Tabulka 15: Srovnání vykazování Závazků a vlastního kapitálu podle IFRS pro SME a ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Název	Závazky a vlastní kapitál	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
Definice	Je dána přesná definice závazku a vlastního kapitálu.	Není dána přesná definice
Obsahové vymezení	Oddíl 22 standardu IFRS pro SME stanovuje podmínky pro rozlišení finančních nástrojů jako závazku nebo vlastního kapitálu.	Základní kapitál Kapitálové fondy Rezervní fondy, nedělitelný fond, ostatní fondy ze zisku Výsledek hospodaření minulých let Dlouhodobé závazky
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 22	Český účetní standard pro podnikatele č. 018

9.13 Převody cizích měn

Oddíl 30 standardu IFRS pro SME se zabývá převody cizích měn. Tento standard předepisuje jak zahrnout transakce v cizí měně a zahraniční jednotky do účetní závěrky účetní jednotky a jak převést účetní závěrku na měnu vykazování.

Tabulka 16: Srovnání vykazování účetní závěrky v cizích měnách podle IFRS pro SME a ČÚL

	IFRS pro SME	ČÚL
Měna pro vykazování	Účetní jednotka může provádět zahraniční aktivity dvěma způsoby. Může mít transakce v cizí měně nebo může mít zahraniční jednotky. Navíc může účetní jednotka prezentovat svou účetní závěrku v cizí měně.	Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu. Tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

		Účetní jednotka se sídlem v ČR je povinna sestavovat účetní závěrku v české měně.
Zdroj	IFRS pro SME, oddíl 30	Zákon č. 562/1991 Sb., o účetnictví, § 4, Vyhláška č.500/2002 Sb. § 4

9. 14 Výpůjční náklady

Oddíl 25 standardu IFRS pro SME se vztahuje na účtování výpůjčních nákladů. Ty definuje jako úroky a ostatní náklady, které vzniknou účetní jednotce v souvislosti s tím, že si půjčuje fondy.

Výpůjční náklady dle IFRS pro SME zahrnují:

- úrokové náklady, které jsou vypočtené metodou efektivní úrokové míry,
- finanční částky související s finančním leasingem,
- kurzové rozdíly vyplývající z půjček v cizí měně v rozsahu, v jakém jsou pokládány za úpravu úrokových nákladů.

Výpůjční náklady vykáže účetní jednotka jako náklad v období, ve kterém vznikly.

Na základě českých účetních standardů nejsou výpůjční náklady samostatně definovány.

10 Aplikace IFRS pro SME na vybraném podniku

Tato kapitola praktické části diplomové práce je zaměřena na implementaci jednotlivých oddílů ze standardu IFRS pro SME na konkrétní podnikatelský subjekt.

Tato kapitola je brána spíše jako rámcové doporučení, jak by konkrétní účetní jednotka postupovala v případě, že by chtěla vykazovat v rámci IFRS pro SME.

10. 1 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu

Název:	ABC
Právní forma:	s. r. o.
Předmět podnikání:	Silniční nákladní doprava

Společnost ABC byla založena dvěma společníky jako společnost s ručeným omezeným v roce 1995. Jako hlavním předmětem podnikání byla výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Nyní je hlavním předmětem podnikání mezinárodní silniční nákladní doprava. Vzhledem k tomu, že společnost ABC se nachází blízko hranic s Německem, je 80 % přeprav uskutečňováno právě po Německu. Zbýlých 20 % je uskutečňováno v ČR, Belgii, Rakousku, Maďarsku, Slovensku a Holandsku.

Účetnictví této společnosti je vedeno na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších změn a doplnění.

Tato společnost má v současné době 33 zaměstnanců a podle definice SME uvedené Evropskou komisí, lze tento podnik zařadit mezi malé podniky. Společnost ABC nemá veřejnou odpovědnost, tedy neemitovala žádné obchodovatelné finanční nástroje a svoji účetní závěrku zveřejňuje pro externí uživatele. Na základě těchto kritérií, společnost splňuje definici malého a středního podniku dané standardem IFRS pro SME.

10. 2 Přejít účetní jednotky na IFRS pro SME

V případě, že by účetní jednotka ABC chtěla přejít na vykazování v rámci IFRS pro SME musela by svou první účetní závěrku aplikovat v rámci oddílu 35 standardu IFRS pro SME. Účetní jednotka by musela ve své zahajovacím výkazu o finanční situaci k datu přechodu na IFRS pro SME:

- vykázat všechna aktiva a závazky, jejichž vykázání je požadováno IFRS pro SME,
- nevykazovat aktiva nebo závazky, pokud tento standard nepovoluje jejich vykazování,
- reklasifikovat položky, které vykazovala podle předchozího rámce účetního výkaznictví jako jeden typ aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, ale které jsou podle tohoto standardu různými typy aktiv, závazků nebo složek vlastního kapitálu,
- aplikovat standard IFRS pro SME při oceňování všech vykazovaných aktiv a závazků. (IFRS pro SME)

10. 3 Porovnání IFRS pro SME s českými účetními pravidly na konkrétním podniku

Na základě rozvahy účetní jednotky byly vybrány jednotlivé složky majetku, na kterých jsou zobrazeny rozdíly v porovnání s IFRS pro SME a následná transformace rozvahy na výkaz o finanční situaci podniku na základě IFRS pro SME.

Tabulka 17: Zjednodušená rozvaha účetní jednotky (za rok 2012)

Položka	Brutto	Korekce	Netto	Minulé
AKTIVA CELKEM	30121	8120	22001	23090
Dlouhodobý majetek	17201	7943	9258	10296
Dlouhodobý hmotný majetek	17201	7943	9258	10296
Pozemky	11	0	11	0
Stavby	5138	1903	3235	6665
Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	12052	6040	6012	6631
Oběžná aktiva	12814	177	12637	12689
Zásoby	22	0	22	11
Materiál	3	0	3	0
Zboží	19	0	19	11
Krátkodobé pohledávky	11633	177	11456	11893
Krátkodobý finanční majetek	1159	0	1159	785
Časové rozlišení	106	0	106	105

Položka	Běžné období	Minulé období
PASIVA CELKEM	22001	23090
Vlastní kapitál	17926	17054
Základní kapitál	100	100
Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	10	10
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	10	10
Výsledek hospodaření minulých let	16694	13759
Nerozdělený zisk minulých let	16694	13759
Výsledek hospodaření běžného účetního období	1122	2935
Cizí zdroje	4000	5941
Dlouhodobé závazky	321	2962
Krátkodobé závazky	3679	2979
Časové rozlišení	75	95

10. 3. 1 Účetní závěrka

Společnost XYZ sestavuje vždy k 31. 12. každého roku tyto účetní výkazy:

- rozvahu,
- výkaz zisku a ztráty,
- přílohu.

Tyto výkazy jsou sestavovány v plném rozsahu a pro rozvahu a výkaz zisku a ztráty využívají standardní předepsaný formát. Tato účetní jednotka nespĺňuje kritéria dané zákonem č. 562/1991 Sb., o účetnictví, která by udávala povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích či přehled o změnách vlastního kapitálu a sama se tak také nerozhodla.

IFRS pro SME

V případě, že by účetní jednotka vykazovala dle IFRS pro SME má povinnost ještě navíc sestavovat:

- výkaz o peněžních tocích,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Formát nemá přesně předepsaný, ale výkazy musí obsahovat položky dané standardem IFRS pro SME.

Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC nezaznamenává žádné mimořádné položky.

10. 3. 2 Dlouhodobý hmotný majetek

Společnost eviduje jako **dlouhodobý hmotný majetek** pozemky, stavby a samostatné movité věci. Jako samostatné movité věci eviduje:

- dopravní prostředky,
- stroje přístroje a zařízení.

Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek společnost oceňuje pořizovací cenou, včetně nákladů s pořízením související. Dlouhodobý majetek vykazuje od výše ocenění respektující ustanovení zákona o daních z příjmů. V případě, že společnost nakoupí majetek s dobou životnosti delší jak 1 rok a ve výši ocenění, které je vyšší či rovno 40 000 Kč, eviduje ho jako dlouhodobý. Drobný hmotný majetek účtuje účetní jednotka při pořízení rovnou do spotřeby a vnitřním předpisem stanoví, který majetek je sledován až do jeho vyřazení v operativní evidenci. Účetní odpisy jsou stanoveny měsíční rovnoměrné s ohledem na skutečnou dobu použitelnosti. Účetní jednotka nemá žádný majetek vytvořený vlastní činností.

IFRS pro SME

V případě, že by účetní jednotka vykazovala na základě IFRS pro SME, tak dlouhodobý hmotný majetek by byl označen jako pozemky, budovy a zařízení.

U dlouhodobého majetku je velmi zásadní rozdíl v oblasti kritérií při vykazování. Na základě standardu IFRS pro SME může účetní jednotka vykázat pozemky, stavby a zařízení v případě, že splňují definici aktiva. Tedy zda je pravděpodobnost plynoucího ekonomického prospěchu a položka je měřitelná. Pokud nesplní jednu z těchto kritérií, tak náklady vynaložené na danou položku jsou vykázány ve výsledku. Jelikož zde není stanovena hodnota ocenění pro vykazování, tak stav dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotky by se výrazně změnil a položky, které doposud vykazovala v nákladech jako drobný majetek, by nyní po splnění kritérií vykazování mohla zařadit do položky pozemků, budov a zařízení.

V případě odpisování, by účetní jednotka mohla využívat lineární odpisování a částku odpisů musí v každém období vykázat ve výsledku. Při stanovení doby životnosti aktiva musí účetní jednotka zvážit veškeré faktory stanovené standardem IFRS pro SME.

Transformace rozvahy

Hodnota dlouhodobého hmotného majetku společnosti:

- Brutto hodnota je 17 201 tis. Kč.
- Netto hodnota je 9 258 tis. Kč.
- Korekce je 7 943 tis. Kč.

Účetní jednotka v roce 2012 pořídila 2 přívěsy, jeden v pořizovací ceně 31 527 Kč a druhý v pořizovací ceně 26 900 Kč. Předpokládá, že životnost těchto přívěsů bude 6 let. Dále pořídila notebook v pořizovací ceně 21 529 Kč, životnost, kterou účetní jednotka předpokládá, že bude tento notebook používat je 3 roky. Tento majetek, který předpokládá, že bude využívat déle, než 1 rok vzhledem ke své pořizovací ceně evidovala do nákladů. Tento majetek splňuje definici aktiva, proto na základě vykazování dle IFRS pro SME by tento majetek evidovala jako dlouhodobý hmotný majetek. Nastala by tedy změna:

- Zvýšení brutto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o:
 - 31 527 Kč
 - 26 900 Kč
 - 21 529 Kč
 - **Celkem: 79 956 Kč**
- Zvýšení korekce o:
 - 5 255 Kč (31 527/6)
 - 4 484 Kč (26 900/6)
 - 7 177 Kč (21 529/3)
 - **Celkem: 16 916 Kč**
- Zvýšení netto hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o:
 - 26 272 Kč
 - 22 416 Kč
 - 14 352 Kč
 - **Celkem: 63 040 Kč**

Pokud by tedy společnost přešla na vykazování podle IFRS pro SME, došlo by ke změnám vykazování dlouhodobého hmotného majetku a to konkrétně v položce

samostatné movité věci. Hodnota dlouhodobého hmotného majetku dle IFRS pro SME by činnila:

- Brutto hodnota 17 281 tis. Kč.
- Netto hodnota je 9 321 tis. Kč.
- Korekce je 7 960 tis. Kč.

10. 3. 3 Zásoby

Jako zásoby společnost ABC eviduje materiál a zboží. Do těchto položek lze zahrnout pneumatiky, které eviduje v rámci svého pneuservisu. Zásoby oceňuje pořizovací cenou, tedy cenou pořízení a náklady s pořízením související. Celková hodnota zásob je evidována v částce 22 tis. Kč. Zásoby ve společnosti ABC netvoří nijak zvlášť velký podíl, který by měl vliv na hospodářský výsledek.

IFRS pro SME

Při vykazování zásob v rámci IFRS pro SME by u této společnosti nedošlo k žádným změnám.

10. 3. 4 Krátkodobé pohledávky

Do krátkodobých pohledávek společnost zahrnuje:

- pohledávky z obchodních vztahů = netto hodnota 9 434 tis. Kč
- stát – daňové pohledávky = netto hodnota 141 tis. Kč
- krátkodobé poskytnuté zálohy = netto hodnota 24 tis. Kč
- jiné pohledávky = netto hodnota 1 857 tis. Kč

Tyto pohledávky společnost eviduje ve své jmenovité hodnotě. K pohledávce z obchodních vztahů je vytvořena zákonná opravná položka ve výši 177 tis. Kč.

IFRS pro SME

V rámci IFRS pro SME bude položka krátkodobých pohledávek uznána v plné výši a to v celkové hodnotě 11 456 tis. Kč. Přičemž částka 141 tis. Kč bude zařazena do položky splatné daňové pohledávky a zbývající část 11 315 tis. Kč do položky obchodní a jiné pohledávky.

10. 3. 5 Krátkodobý finanční majetek

Součástí krátkodobého finančního majetku společnosti jsou peníze v pokladně a bankovní účet. Tento majetek účetní jednotka vede v ocenění ve jmenovité hodnotě.

IFRS pro SME

Pokud by společnost přešla na vykazování v rámci IFRS pro SME, tak v případě krátkodobého finančního majetku by nedošlo k žádným změnám. Hodnota tohoto krátkodobého finančního majetku bude evidována v položce peníze a peněžní ekvivalenty.

10. 3. 6 Časové rozlišení aktiv

Časové rozlišení, které je součástí aktiv účetní jednotky obsahuje:

- náklady příštích období v částce 100 tis. Kč,
- příjmy příštích období v částce 6 tis. Kč.

IFRS pro SME

Tyto částky budou uznány v plné výši. Jelikož na základě IFRS pro SME není možnost zahrnutí časového rozlišení do výkazů, bude tato položka reklasifikována do položky krátkodobé obchodní a jiné pohledávky.

- Zvýšení krátkodobých pohledávek o částku 106 tis. Kč.

10. 3. 7 Základní kapitál

Základní kapitál společnosti činí 100 tis. Kč a je splacen ve výši 100 %. Na základě IFRS pro SME bude tato výše plně uznána.

10.3. 8 Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku

Výše této položky je v hodnotě 10 tis. Kč. Jedná se o zákonný rezervní fond. Na základě IFRS pro SME hodnota této položky bude uznána v plné výši a označena jako nerozdělený zisk.

10.3. 9 Výsledek hospodaření

Rozvaha účetní jednotky obsahuje výsledek hospodaření minulých let (nerozdělený zisk) a výsledek hospodaření běžného účetního období.

- Nerozdělený zisk minulých let je v hodnotě 16 694 tis. Kč.
- Výsledek hospodaření běžného účetního období je ve výši 1 122 tis. Kč.

IFRS pro SME

Na základě vykazování dle IFRS pro SME hodnota nerozděleného zisku minulých let a hodnota výsledku hospodaření běžného účetního období bude zobrazena společně v položce Nerozdělený zisk. Standard IFRS pro SME nevyžaduje rozdělení položek výsledku hospodaření.

Výsledek hospodaření běžného účetního období však bude upraven o transakce, které souvisely s přechodem na IFRS pro SME. Jedná se o:

- zvýšení VH z důvodu vykazování dlouhodobého drobného majetku, jde tedy o zvýšení výsledku hospodaření běžného účetního období o částku *63 040 Kč*

Celkově tedy bude evidována částka v položce nerozdělený zisk ve výši:

- 10 tis. Kč (zákonný rezervní fond),
- 16 694 tis. Kč (nerozdělený zisk minulých let)
- 1 185 tis. Kč = 63 + 1 122 (VH běžného účetního období)
- *Celkem: 17 889 tis. Kč*

10.3. 10 Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky společnosti obsahují závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení ve výši 321 tis. Kč. Jedná se o závazek se splatností delší jak 1 rok.

IFRS pro SME

Tyto dlouhodobé závazky budou na základě IFRS pro SME uznány v plné výši.

10.3. 11 Krátkodobé závazky

Do krátkodobých závazků společnost zahrnuje:

- závazky z obchodních vztahů = 946 tis. Kč,
- závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení = 514 tis. Kč,
- závazky k zaměstnancům = 435 tis. Kč,

- závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění = 180 tis. Kč,
- stát – daňové závazky a dotace = 212 tis. Kč,
- jiné závazky = 1 392 tis. Kč.

IFRS pro SME

V rámci IFRS pro SME bude položka krátkodobých závazků uznána v plné výši. Veškeré tyto závazky budou evidovány v položce krátkodobé obchodní a jiné závazky. Pouze závazek daňový bude evidován zvlášť v položce splatné daňové závazky. Celkem to tedy činí:

- krátkodobé obchodní a jiné závazky ve výši 3 467 tis. Kč,
- splatné daňové závazky ve výši 212 tis. Kč.

10.3. 12 Časové rozlišení pasiv

Časové rozlišení, které je součástí pasiv účetní jednotky obsahuje:

- Výdaje příštích období ve výši 75 tis. Kč.

IFRS pro SME

Tato částka bude uznána v plné výši, jelikož na základě IFRS pro SME není možnost zahrnutí časového rozlišení do výkazů, bude tato položka reklasifikována do položky krátkodobé obchodní a jiné závazky.

- Zvýšení krátkodobých závazků o částku 75 tis. Kč.

Celkový přehled transformace položek rozvahy do výkazu o finanční situaci

Na základě zjištěných změn je v následujících tabulkách (tabulka 18 a tabulka 19) zobrazen přehled transformace jednotlivých položek z rozvahy na výkaz o finanční situaci (tabulka20).

Tabulka 18: Transformace položek aktiv v rámci českých výkazů a IFRS pro SME

Položka – české výkazy	Netto hodnota	Položka- IFRS pro SME	Netto hodnota
AKTIVA CELKEM	22001	AKTIVA CELKEM	22064
Dlouhodobý majetek	9258	Dlouhodobá aktiva	9321
Dlouhodobý hmotný majetek	9258	Dlouhodobá aktiva	9321
- Pozemky	11	Pozemky, budovy, zařízení	11

- Stavby	3235	Pozemky, budovy, zařízení	3235
- SMV	6012	Pozemky, budovy, zařízení	6075
Oběžná aktiva	12637	Krátkodobá aktiva	12637
Zásoby	22	Krátkodobá aktiva	22
- Materiál	3	Zásoby	3
- Zboží	19	Zásoby	19
Krátkodobé pohledávky	11456	Krátkodobá aktiva	11456
- Pohledávky z obchodních vztahů	9434	Obchodní a jiné pohledávky	9434
- Stát-daňové pohledávky	141	Splatné daňové pohledávky	141
- Poskytnuté zálohy	24	Obchodní a jiné pohledávky	24
- Jiné pohledávky	1857	Obchodní a jiné pohledávky	1857
Krátkodobý finanční majetek	1159	Krátkodobá aktiva	1159
- Peníze	96	Peníze a peněžní ekvivalenty	96
- Účty v bankách	1063	Peníze a peněžní ekvivalenty	1063
Časové rozlišení	106	Krátkodobá aktiva	106
- Náklady příštích období	100	Obchodní a jiné pohledávky	100
- Příjmy příštích období	6	Obchodní a jiné pohledávky	6

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 19: Transformace položek pasiv v rámci českých výkazů a IFRS pro SME

Položka – české výkazy	Netto hodnota	Položka- IFRS pro SME	Netto hodnota
PASIVA CELKEM	22001	PASIVA CELKEM	22064
Vlastní kapitál	17926	Vlastní kapitál celkem	17989
Základní kapitál	100	Základní kapitál	100
Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	10	Vlastní kapitál	10
- Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	10	Nerozdělené zisky	10
Výsledek hospodaření minulých let	16694	Vlastní kapitál	16694
- Nerozdělený zisk minulých let	16694	Nerozdělené zisky	16694
Výsledek hospodaření běžného účetního období	1122	Nerozdělené zisky	1185
Cizí zdroje	4000	Závazky celkem	4000
Dlouhodobé závazky	321	Dlouhodobé závazky	321
- Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	321	Obchodní a jiné závazky	321
Krátkodobé závazky	3679	Krátkodobé závazky	3679
- Závazky z obchodních vztahů	946	Obchodní a jiné závazky	946
- Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	514	Obchodní a jiné závazky	514
- Závazky k zaměstnancům	435	Obchodní a jiné závazky	435
- Závazky ze SZ a ZP	180	Obchodní a jiné závazky	180
- Stát-daňové závazky a dotace	212	Splatné daňové závazky	212
- Jiné závazky	1392	Obchodní a jiné závazky	1392
Časové rozlišení	75	Krátkodobé závazky	75
Výdaje příštích období	75	Obchodní a jiné závazky	75

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 20: Výkaz o finanční situaci účetní jednotky (za rok 2012)

Položka	Částka
AKTIVA CELKEM	22 064
Dlouhodobá aktiva	9 321
- Pozemky, budovy, zařízení	9 321
Krátkodobá aktiva	12 743
- Zásoby	22
- Obchodní a jiné pohledávky	11 421
- Splatné daňové pohledávky	141
- Peníze a peněžní ekvivalenty	1 159

Položka	Částka
PASIVA CELKEM	22 064
Vlastní kapitál	17 989
- Základní kapitál	100
- Nerozdělené zisky	17 889
Dlouhodobé závazky	321
- Obchodní a jiné závazky	321
Krátkodobé závazky	3 754
- Obchodní a jiné závazky	3 542
- Splatné daňové závazky	212

Zdroj: Vlastní zpracování

11 Dotazníkové šetření

Třetí a zároveň poslední součástí praktické části diplomové práce je dotazníkové šetření. Cílem tohoto šetření je získat informace o tom, zda podniky jsou informovány o vykazování v rámci Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky.

11.1 Tvorba a struktura dotazníku

V prvé řadě byl vytvořen dotazník prostřednictvím webu. Tento dotazník obsahuje úvodní text a je složen z 19 otázek týkající se jak IFRS pro SME tak plných IFRS.

Z těchto 19 otázek jsou čtyři otázky typu textových odpovědí. Jedná se o vypsání:

- formy podniku,
- pozice dotazovaného,
- případné komentáře,
- uvedení kontaktního emailu, v případě, že by dotazovaný podnik chtěl být informován o výsledcích tohoto dotazníkového šetření.

Dalších 10 otázek je strukturováno s odpovědí ANO x NE. Jedná se o otázky:

- Má Váš podnik zahraniční účast?
- Obchoduje Váš podnik s cennými papíry?
- Znáte kritéria, pro dělení podniků na malé a střední podniky?
- Máte zkušenosti s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS - International Financial Reporting Standard)?
- Slyšeli jste někdy o vykazování na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME - International Financial Reporting Standard for Small and Medium-size dEntities)?
- Víte, kdy je účetní jednotka povinna sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví?
- Měli byste zájem o více informací týkající se Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky?
- Přemýšleli jste o aplikaci IFRS pro SME ve Vašem podniku?

- Myslíte si, že by vykazování podle IFRS pro SME bylo pro Váš podnik přínosné?
- Mělo by vykazování podle IFRS pro SME být upraveno v české legislativě?

Zbýlých 5 otázek jsou strukturovány pro výběr konkrétní odpovědi. Týká se to otázek:

- Počet zaměstnanců podniku.
- Roční obrat podniku.
- Bilanční suma roční rozvahy podniku.
- Máte představu kolik standardů je upraveno v rámci IFRS?
- Máte představu kolik standardů je upraveno v rámci IFRS pro SME?

Na většinu otázek jsou respondenti povinni odpovědět, povinné odpovědi jsou označeny hvězdičkou, výjimka se týká pro uvedení komentáře a kontaktního emailu, vyplnění těchto kolonek není povinné.

Kompletní podoba dotazníku je součástí přílohy 1.

11. 2 Způsob získávání odpovědí

Vytvořený dotazník byl rozeslán prostřednictvím e-mailu vybranému okruhu respondentů. Tento e-mail obsahuje průvodní dopis, který je součástí přílohy 2. Součástí průvodního dopisu je představení mé osoby a informování o tom, čeho se dotazník týká. Při rozesílání emailů byl použit předmět zprávy: Diplomová práce. Respondenti mohli vyplnit dotazník prostřednictvím uvedeného odkazu na server, kde byl dotazník vytvořen.

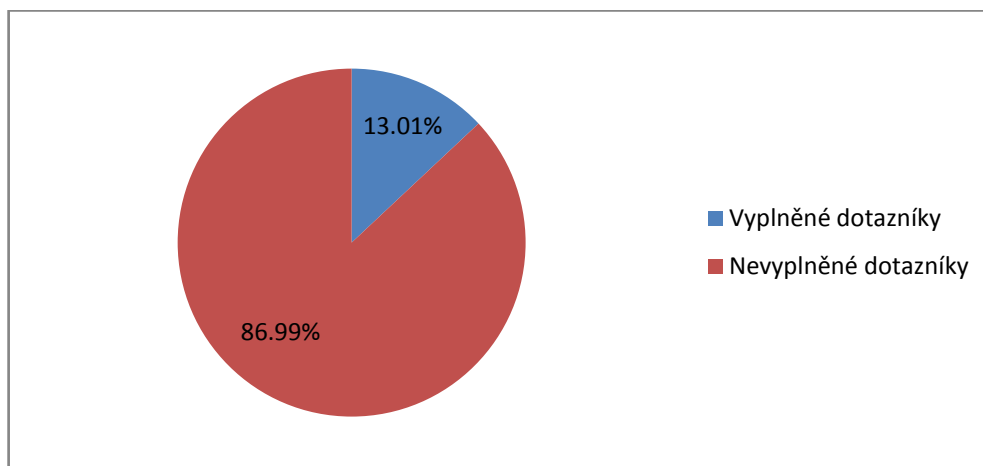
Výběr respondentů byl náhodný na základě online databází prostřednictvím internetu. Specializovala jsem se pouze na Jihočeský kraj a na malé a střední podniky. Pro výběr podniků bylo prioritním kritériem především počet zaměstnanců.

Dotazníky byly rozeslány 123 podnikům. Vše bylo posláno ve skryté kopii a veškeré vyplnění dotazníku bylo anonymní, právě díky použitému odkazu na server, kde se dotazník nacházel.

11. 3. Analýza výsledků dotazníkového šetření

Z celkového počtu 123 oslovených podniků, bylo obdrženo 16 odpovědí. Celková návratnost vyplněných dotazníků tedy činí 13,01 %.

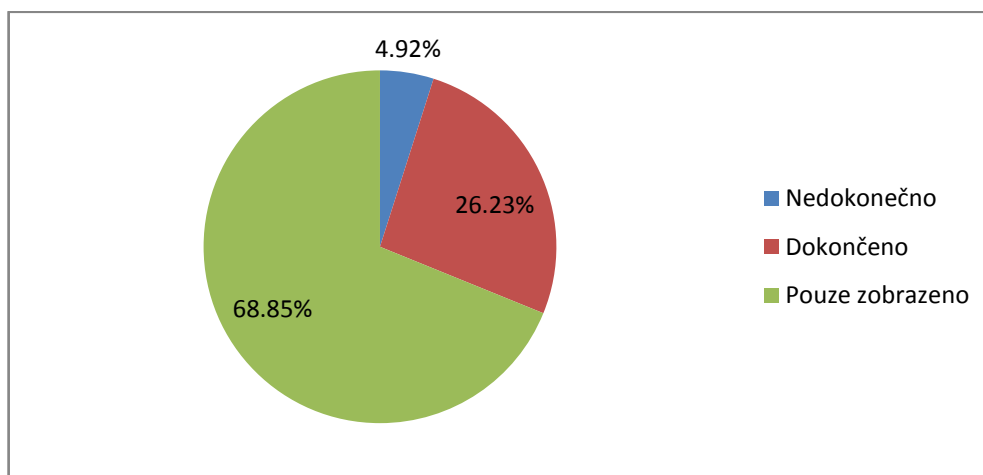
Graf 1: Celková návratnost dotazníků



Zdroj: Vlastní zpracování

Celková návratnost vyplněných dotazníků je brána z celkového počtu odeslaných dotazníků. Server s dotazníkem však byl navštíven pouze 61 respondenty. Je tedy důležité uvést, podíl vyplněných dotazníků na celkové návštěvnosti. Z celkového počtu návštěvnosti, což je 61 respondentů, bylo 16 dotazníků vyplněno a tím také dokončeno, u 3 respondentů dotazník nebyl dokončen a u zbylých 42 respondentů, byl dotazník pouze zobrazen, ale nevyplněn. Podíl vyplněných dotazníků na celkové návštěvnosti je 26,23 %.

Graf 2: Návštěvnost dotazníku

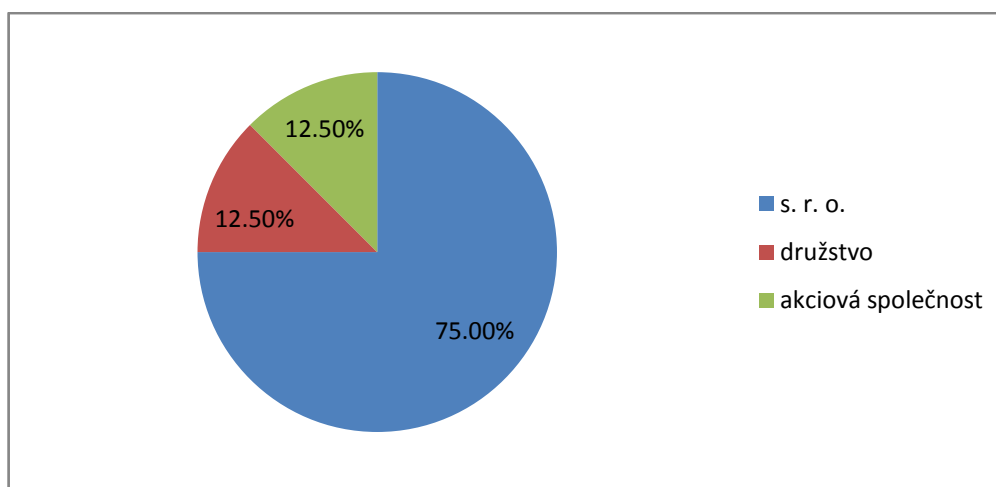


Zdroj: Vlastní zpracování

Právní forma podniku

Na dotazníkovém šetření se podílelo nejvíce společností s právní formou společnost s ručením omezeným v celkovém počtu 12ti dotazovaných. Podíl společností s právní formou s. r. o. na celkovém počtu vyplněných dotazníků je 75 %. Dalšími společnostmi podílející se na vyplnění dotazníku byly podle právní formy družstvo (2x), což činí z celkového počtu obdržených dotazníků 12,5 % a ve stejném počtu akciové společnosti (2x).

Graf 3: Právní forma podniku



Zdroj: Vlastní zpracování

Pozice dotazovaného

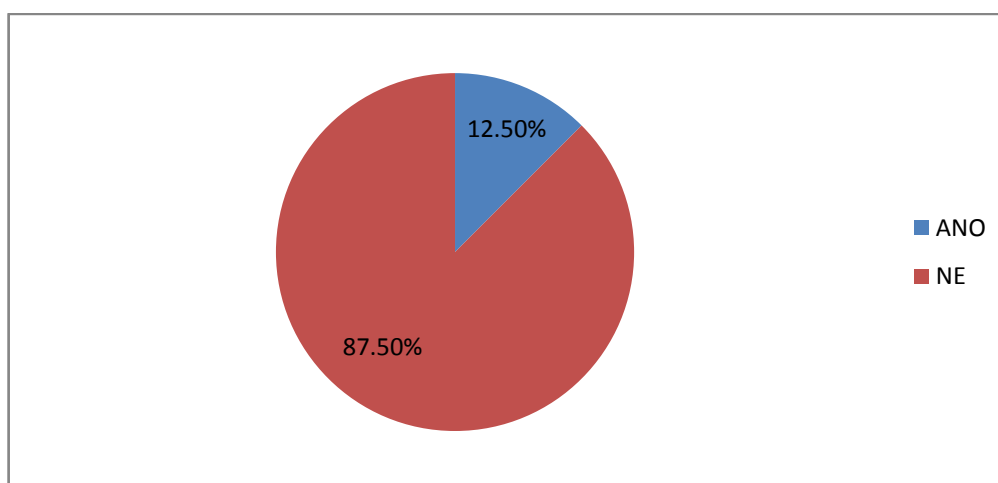
Z největší části byly dotazníky vyplňovány přímo jednatelem společnosti a to v případě 6ti dotazovaných. Další nejčastější pozice dotazovaných byla pozice účetní v celkovém počtu 4. Ostatní pozice dotazovaných:

- sekretářka ředitele,
- předseda družstva,
- odborný garant technického vzdělávání,
- asistentka,
- ekonom
- vedoucí provozovny.

Zahraniční účast podniku

Na otázku: „Má Váš podnik zahraniční účast?“ byla možná odpověď ANO x NE. Z celkového počtu 16 obdržených dotazníků pouze 2 společnosti odpověděli, že jejich podnik má zahraniční účast. Z celkového počtu dotazovaných má tedy zahraniční účast 12,5 %. Zbýlých 14 dotazovaných podniků je bez zahraniční účasti, což představuje 87,5 %.

Graf 4: Zahraniční účast podniku



Zdroj: Vlastní zpracování

Obchodování s cennými papíry

Na otázku: „Obchoduje Váš podnik s cennými papíry?“ byla jednoznačná odpověď a to ve všech případech záporná. Všech 16 respondentů tedy odpovědělo, že neobchodují s cennými papíry.

Počet zaměstnanců

Na otázku: „Počet zaměstnanců“ měli respondenti možnost výběru odpovědi:

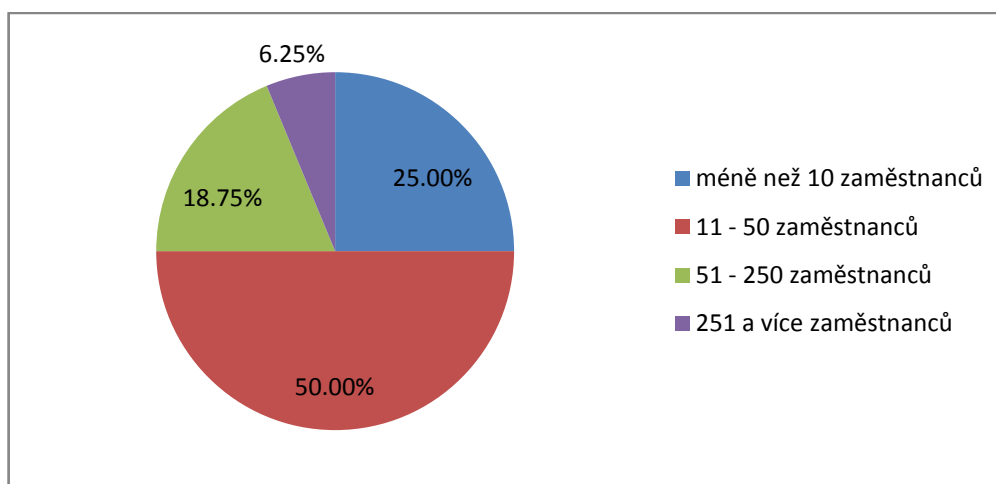
- méně než 10 zaměstnanců,
- 11-50 zaměstnanců,
- 51 – 250 zaměstnanců,
- 251 a více zaměstnanců.

Nejvíce respondentů odpovědělo, že zaměstnanců mají v rozmezí 11- 50. Jedná se o 8 dotazovaných, které podle počtu zaměstnanců splňují kritérium malého podniku, což představuje 50 %.

V rozmezí méně než 10 zaměstnanců se pohybuje 25 % oslovených respondentů, což činní 4 odpovědi. Tyto 4 společnosti lze podle počtu zaměstnanců zařadit mezi mikropodniky.

Podle počtu zaměstnanců lze označit jako střední podnik pouze 18,75 % podniků, tudíž výběr možnosti 51-250 zaměstnanců zaškrtnuly pouze 3 společnosti. Jedna společnost se vyskytla nad rámec 250 zaměstnanců a z tohoto hlediska by se jednalo o velký podnik.

Graf 5: Počet zaměstnanců



Zdroj: Vlastní zpracování

Roční obrat

Otázka týkající se ročního obrátu společnosti je také, jak bylo řešeno u počtu zaměstnanců dána ve struktuře výběru odpovědi. Tyto odpovědi jsou rozděleny do 4 následujících skupin:

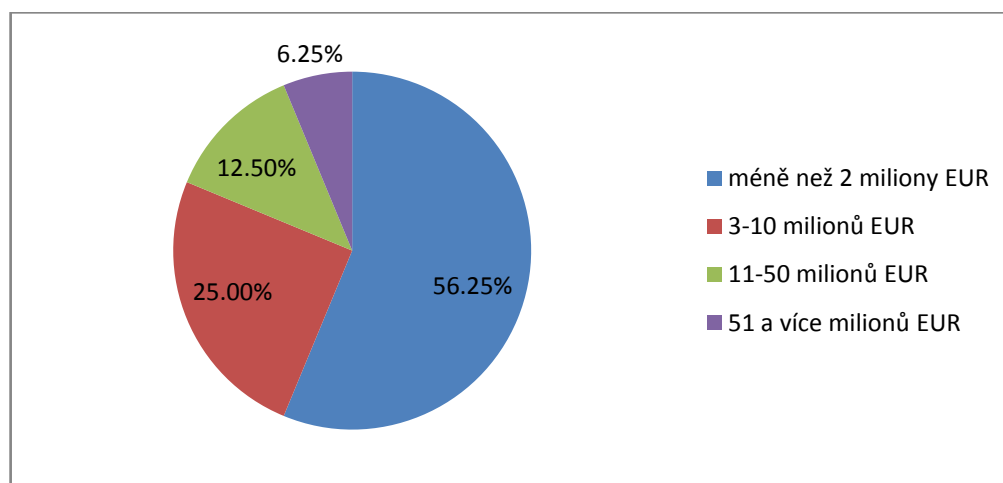
- méně než 2 miliony EUR,
- 3-10 milionů EUR,
- 11-50 milionů EUR,
- 51 a více milionů EUR.

Nejvíce respondentů vybralo odpověď, že jejich roční obrat činní méně než 2 miliony EUR a to v počtu 9ti dotazovaných. To udává podíl 56,25 % z celkového počtu odpovědí. Podle kritérií, které jsou dány Evropskou komisí by se jednalo o mikropodniky, což nesouhlasí s předchozím grafem, kde podle počtu zaměstnanců je

zařazeno do mikropodniků pouze 25 % dotazovaných. Na základě Evropské komise, která udává kritéria pro dělení podniků, je povinné dodržet počet zaměstnanců a podnik si může sám vybrat strop týkající se obrátu nebo bilanční sumy, která je řešena v následující kapitole. Na základě toho, tedy nemohou vyjít jednoznačné výsledky zařazení podniků, a je zapotřebí se řídit především počtem zaměstnanců.

Rozmezí 3-10 milionů EUR dosáhl dotazník 4 odpovědí, což představuje 25 % z celkového počtu odpovědí. Pouze 2 podniky se vyskytují v rozmezí 11-50 milionů EUR, podíl tedy činí 12,5 %. Výběr odpovědi 50 a více milionů EUR zvolil 1 jeden podnik z dotazovaných.

Graf 6: Roční obrat



Zdroj: Vlastní zpracování

Bilanční suma roční rozvahy

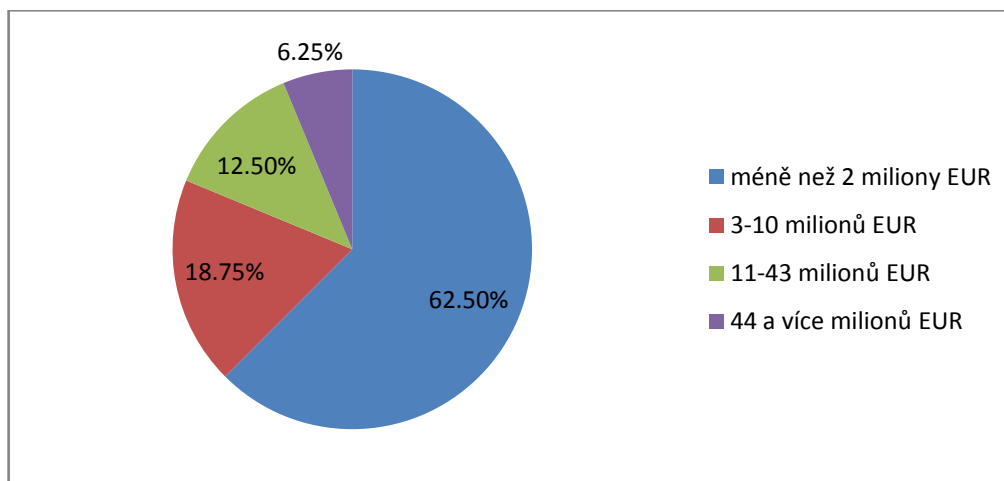
Poslední otázka, která se řadí do kritérií dělení podniků na mikropodniky, malé a střední podniky se týká bilanční sumy roční rozvahy. Možnosti výběru odpovědí jsou následující:

- méně než 2 miliony EUR,
- 3-10 milionů EUR,
- 11-43 milionů EUR,
- 44 a více milionů EUR.

V tomto případě, opět nejvíce respondentů zaškrtnulo odpověď méně než 2 miliony EUR a to v celkovém počtu 10ti dotazovaných, což představuje 62,5 %. Možnost 3-10

milionů EUR vybraly 3 podniky, tedy 18,75 % z celkových odpovědí. Kritérium, které by odpovídalo střednímu podniku, tedy rozmezí 11-43 milionů EUR vybraly 2 podniky (12,5%) a rozmezí bilanční sumy roční rozvahy 44 a více milionů EUR získalo 1 odpověď.

Graf 7: Bilanční suma roční rozvahy

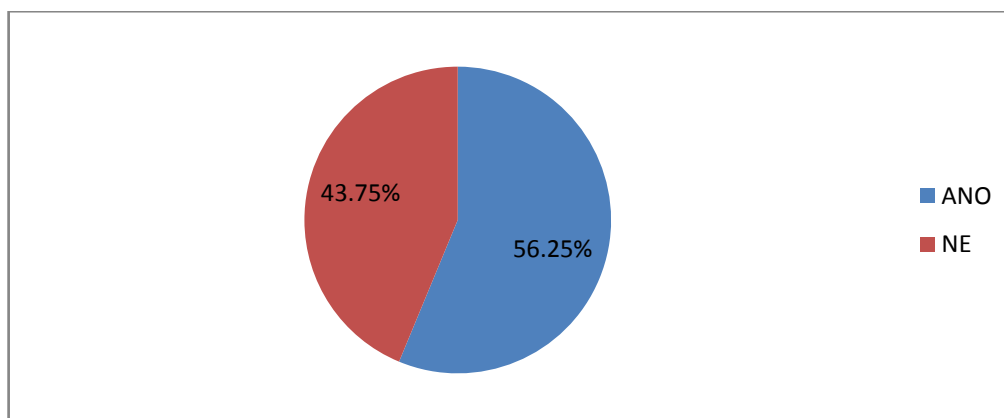


Zdroj: Vlastní zpracování

Znalost kritérií pro dělení podniků na malé a střední podniky

Na otázku: „Znáte kritéria pro dělení podniků na malé a střední podniky?“ měli respondenti možnost odpovědět ANO x NE. Přičemž odpověď ANO zvolilo 9 podniků a zbývajících 7 respondentů odpovědělo NE. Což je velice vyrovnaná pozice a lze říci, že téměř polovina dotazovaných přehled o dělení podniků na malé a střední podniky má a polovina nikoliv.

Graf 8: Znalost kritérií pro dělení podniků na malé a střední podniky

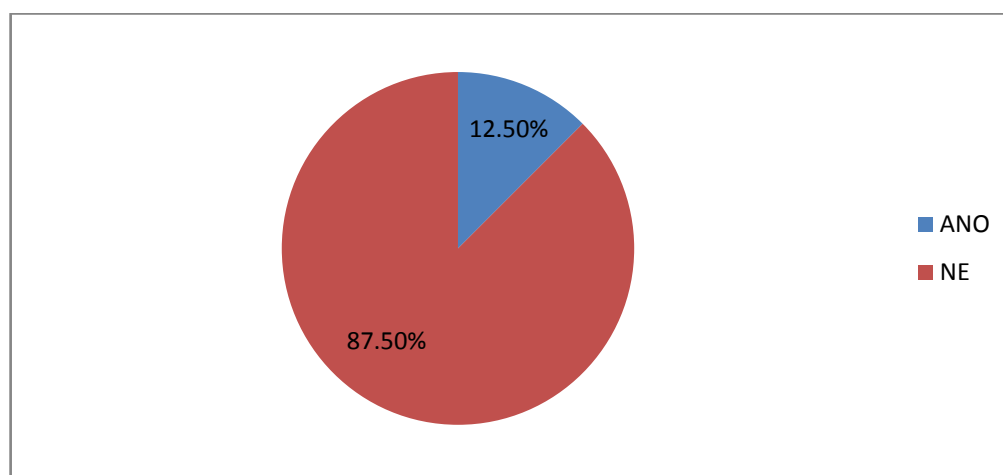


Zdroj: Vlastní zpracování

Zkušenosti s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Na tuto otázku, která se týká zkušeností s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standard) odpověděli pouze 2 respondenti ANO. Zbýlých 87,5% dotazovaných, zkušenosti s IFRS nemá.

Graf 9: Zkušenosti s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

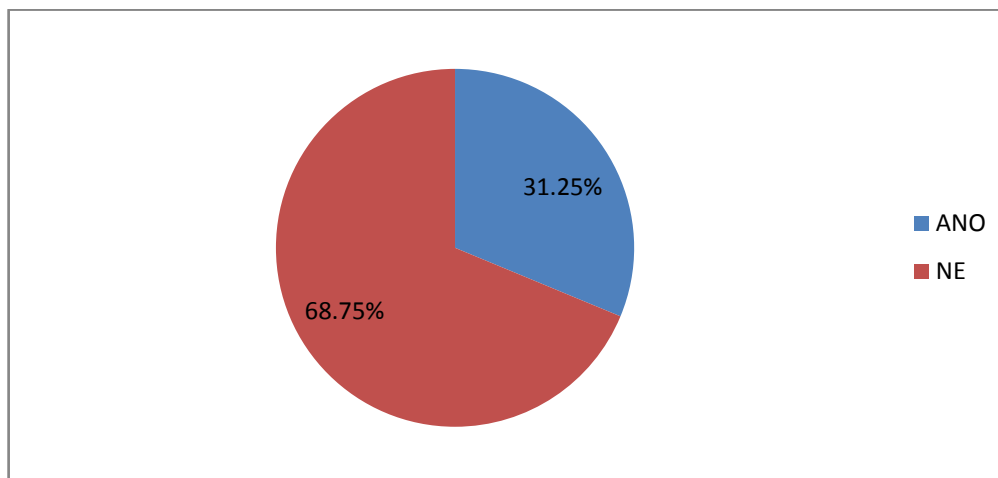


Zdroj: Vlastní zpracování

Znalost Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

Pouhých 31,25 % dotazovaných podniků už někdy slyšely o vykazování na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME – International Financial Reporting Standard for Small and Medium – sized Entities). Odpověď ANO získala tedy 5 odpovědí, kdežto odpověď NE byla vybrána 11ti respondenty.

Graf 10: Znalost Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

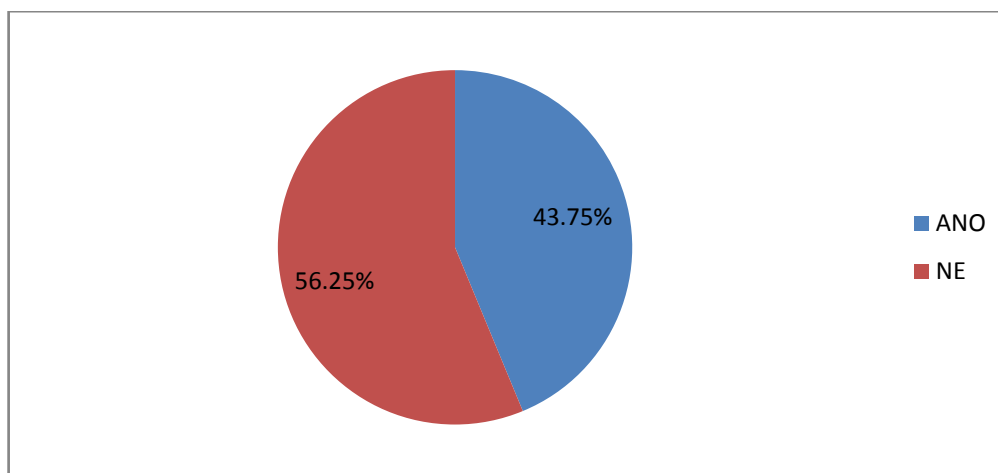


Zdroj: Vlastní zpracování

Znalost účetní jednotky o povinnosti sestavování účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Na otázku, zda podniky ví, kdy je účetní jednotka povinna sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví odpovědělo 7 respondentů kladně a 9 respondentů záporně. Tedy ta menší část, 43,75 % dotazovaných zná podmínky pro sestavení účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, kdežto 56,25 % respondentů nikoliv.

Graf 11: Znalost účetní jednotky o povinnosti sestavování účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

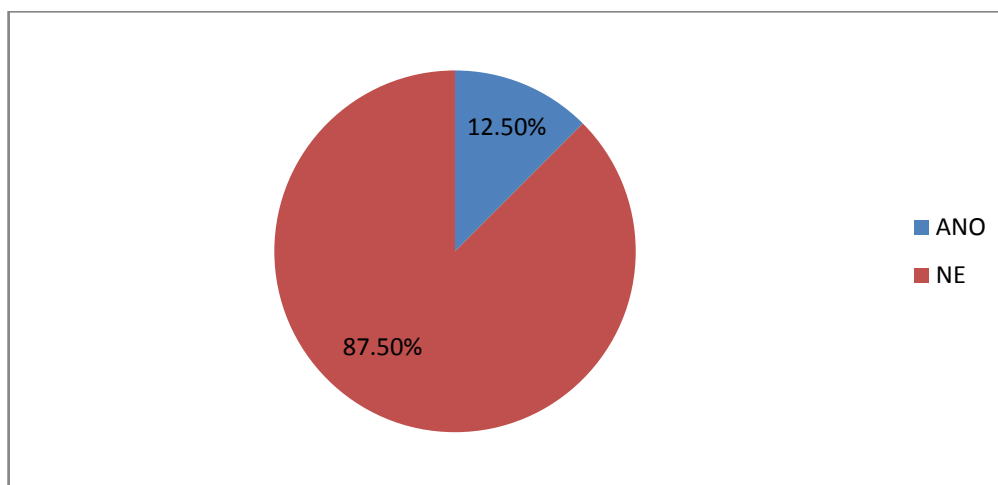


Zdroj: Vlastní zpracování

Zájem podniků o získání více informací týkající se Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky

Pouze 2 dotazovaný podniky by měly zájem získat informace, které se týkají Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky. Zbylých 14 respondentů nejeví zájem o získání informací o IFRS pro SME. Jde tedy o většinu, o 87,5 % dotazovaných.

Graf 12: Zájem podniků o získání více informací týkající se Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky



Zdroj: Vlastní zpracování

Počet standardů upravených v rámci IFRS

Dotazovaní na otázku „Máte představu kolik standardů je upraveno v rámci IFRS?“ měli možnost vybrat jednu ze čtyř odpovědí, které jsou dány v rozmezí:

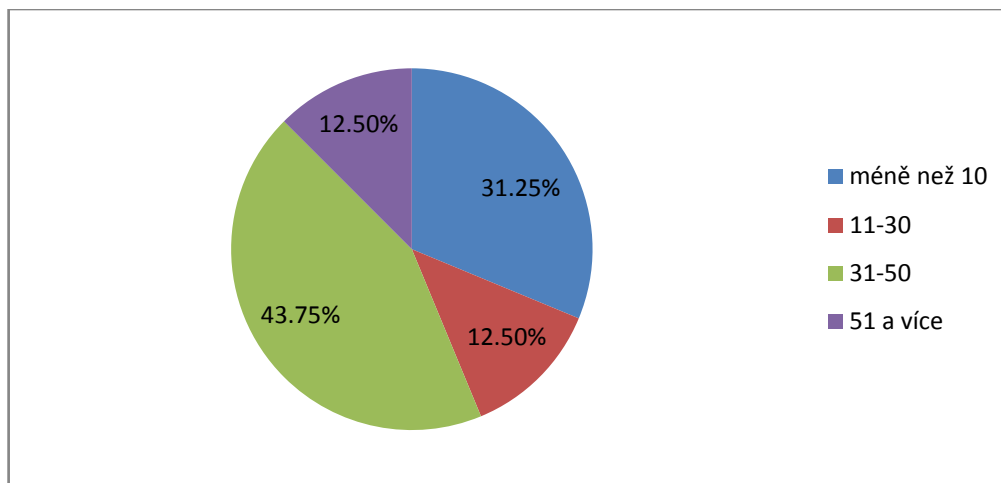
- méně než 10,
- 11-30,
- 31-50,
- 51 a více.

Správná odpověď na tu toto otázku je, že IFRS obsahuje 13 standardů IFRS a 28 standardů IAS, což je tedy dohromady 41 standardů a odpovídalo by to výběru rozmezí 31-50.

Tuto správnou odpověď vybralo nejvíce respondentů v celkovém počtu 7, což činí 43,75 % odpovědí. Další velmi častá odpověď byla v rozmezí méně než 10, na kterou

odpovědělo 5 dotazovaných. Tedy 31,25 % podniků, které vyplňovaly tento dotazník má mylnou představu o počtu standardů upravených v rámci IFRS. Odpověď v rozmezí 11-30 a 51 a více zaškrtili vždy 2 respondenti.

Graf 13: Počet standardů upravených v rámci IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Počet standardů upravených v rámci IFRS pro SME

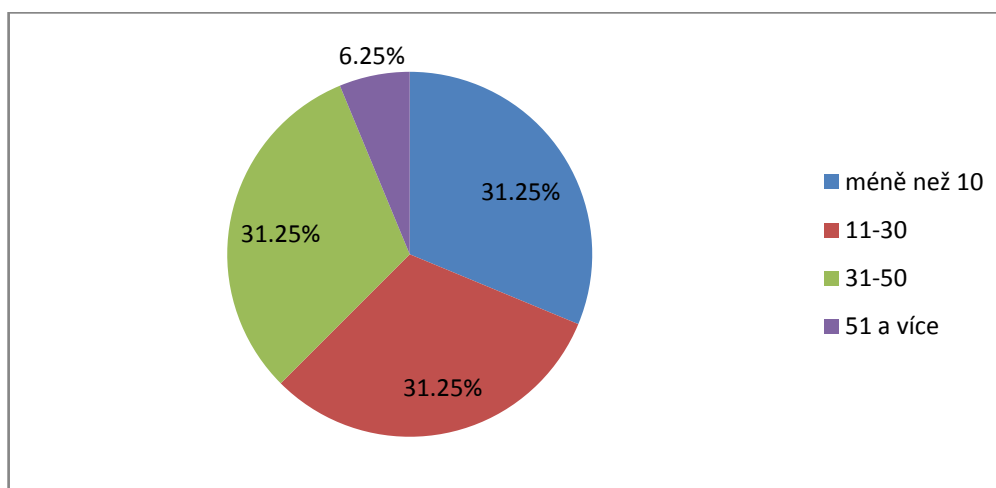
Na otázku: „Máte představu kolik standardů je upraveno v rámci IFRS pro SME?“ byly následující možné odpovědi:

- méně než 10,
- 11-30,
- 31-50,
- 51 a více.

Ve skutečnosti je v rámci IFRS pro SME upraveno 35 standardů, tedy správná odpověď je dána v rozmezí 31-50.

Správně na tuto otázku odpovědělo 5 podniků. Výběr odpovědí méně než 10 vybralo taktéž 5 respondentů a ve stejném počtu byla zaškrtnutá odpověď v rozmezí 11-30. Rozmezí 51 a více získalo 1 odpověď. Tudiž správnou odpověď zná 31,25 % dotazovaných, výsledky však u této otázky, jsou velmi vyrovnané. Stejným podílem tedy 31,25 % disponují také odpovědi méně než 10 a 11-30.

Graf 14: Počet standardů upravených v rámci IFRS pro SME



Zdroj: Vlastní zpracování

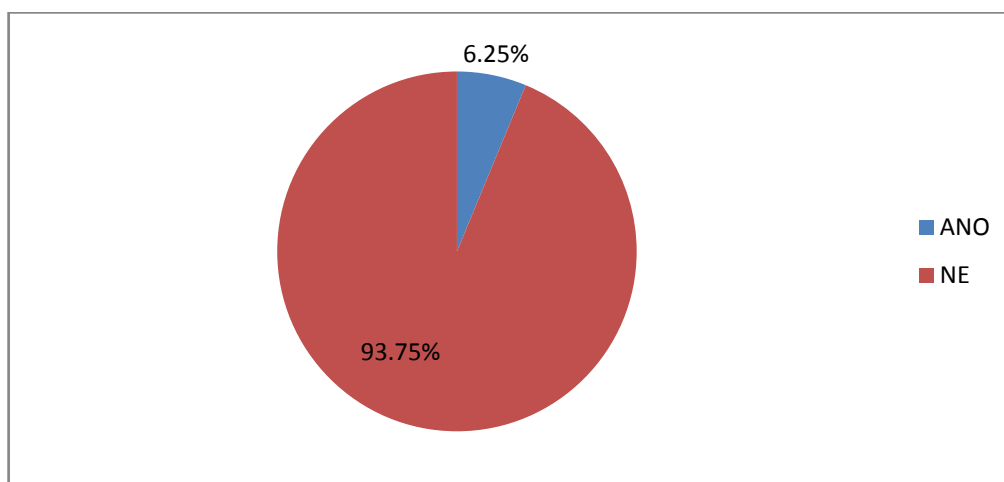
Aplikace IFRS pro SME v dotazovaném podniku

Již 15. otázka směřovala k tomu, zda dotazovaný podnik přemýšlel o aplikaci IFRS pro SME. Na tuto otázku se mi dostalo jednoznačné odpovědi. Žádný podnik o aplikaci IFRS pro SME doposud nepřemýšlel. Všech 16 podniků, které se účastnili tohoto dotazníkového šetření, odpovědělo negativně, tedy vybralo odpověď NE.

Bylo by přínosné použití vykazování IFRS pro SME?

Většina respondentů, vyplňující dotazník se u otázky: „Myslíte si, že by vykazování podle IFRS pro SME bylo pro Váš podnik přínosné?“ shodli na záporné odpovědi. Pouze 1 dotazovaný podnik, si myslí, že vykazování dle IFRS pro SME by bylo pro něj přínosné. Tudíž většina 93,75 % respondentů zvolilo odpověď NE a 6,25 % zvolilo odpověď ANO.

Graf 15: Přínos z vykazování dle IFRS pro SME

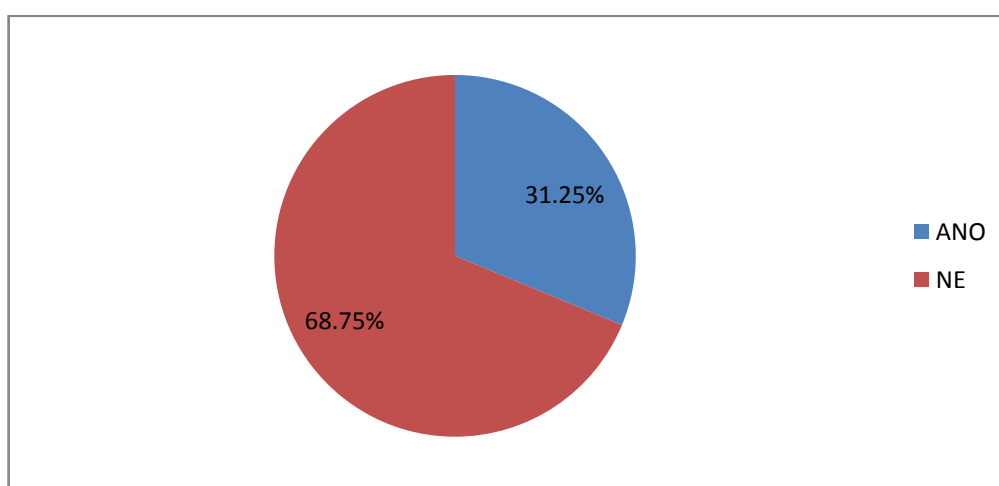


Zdroj: Vlastní zpracování

Úprava IFRS pro SME v české legislativě

Vzhledem k dvěma předcházejícím otázkám, které získaly ve většině případech dotazovaných záporné odpovědi je překvapující, že alespoň 5 dotazovaných si myslí, že IFRS pro SME by mělo být upraveno v české legislativě. Ačkoliv 15 ze 16 respondentů se domnívá, že vykazování v rámci IFRS pro SME by nebylo přínosem pro jejich podnik, tak 31,25 % podniků zastává názoru, že by IFRS pro SME mělo být upraveno v české legislativě. Zbylých 11 respondentů tedy 68,75 %, což je většina má naopak opačný názor.

Graf 16: Úprava IFRS pro SME v české legislativě



Zdroj: Vlastní zpracování

Komentáře

Prostor pro veškeré komentáře využilo 5 podniků, které vyplňovaly dotazník. Měly zde možnost se vyjádřit k čemukoliv, co se týkalo dotazníkového šetření. Tyto komentáře jsou:

- „Tím, že jsme v kategorii velký podnik, tak nás IFRS pro SME příliš nezajímá.“

Jak již bylo zmíněno, pro výběr okruhu respondentů bylo pro mě důležitým kritériem počet zaměstnanců, aby bylo možno určit, zda se jedná o střední či malý podnik. Jelikož byly použity internetové zdroje, mohlo dojít k chybě z důvodu neaktualizovaných dat o stavu počtu zaměstnanců. To, že byl součástí tohoto dotazníkového šetření také podnik, kterého se vykazování IFRS pro SME příliš netýká, bylo zřejmé už u otázky „Počet zaměstnanců“, kde jednou z odpovědí bylo právě rozmezí 251 a více.

- „Nemám k tomuto tématu žádné informace, proto bych často využil odpověď nevím, kdyby byla.“

K tomuto komentáři se mohu vyjádřit pouze tak, že pokud by byla odpověď „NEVÍM“, obávám se, že by mnoho podniků ji využilo. Tím pádem, by toto dotazníkové šetření nemělo takový smysl. V případě, že se respondent neztotožňuje s tímto tématem, byla možnost výběru odpovědi NE.

- „Náš subjekt je v 100% vlastnictví zahraničního majitele. Účetnictví vedeme dle předpisů platných pro český FÚ, interně dle německého HGB.“
- „Naše účetnictví zpracovává výborná firma, proto nemáme v této problematice náležitý přehled.“
- „V tomto roce začínáme implementovat a za rok 2015 bychom chtěli mít i účetní závěrku dle IFRS – podnik Farmtec a.s.“

Uvedení kontaktního emailu, pro bližší informace

Pouze 2 uchazeči mají zájem o informace týkající se výsledků tohoto dotazníkového šetření.

12 Analýza výsledků

Na základě vypracování praktické části diplomové práce bylo vyvozeno několik závěrů, které obsahuje tato kapitola. Tyto závěry jsou vyvozeny v návaznosti na stanovené hypotézy, které je třeba potvrdit či vyvrátit.

Hypotéza 1

Hypotéza 1 tvrdí, že existují značné rozdíly při vykazování v rámci IFRS pro SME a vykazování na základě české účetní legislativy.

Tuto hypotézu lze potvrdit.

Rozdíly se týkají v první řadě finančních výkazů. Finanční výkazy v rámci IFRS pro SME sestavuje účetní jednotka v jiné skladbě a odlišném formátu než v rámci české účetní legislativy. Rozdílnost se týká také názvů jednotlivých výkazů.

Při vykazování aktiv, závazků, nákladů a výnosů je základní rozdíl zapříčiněn definicí těchto položek. V rámci IFRS pro SME jsou dány definice a kritéria vykazování, které musí být splněny, aby konkrétní položka mohla být vykázána jako aktivum, závazek, náklad či výnos. Oproti tomu česká účetní legislativa definici aktiv, závazků, výnosů či nákladů neudává, a zaměřuje se spíše na obsahové vymezení jednotlivých položek.

Rozdílnost při vykazování dle IFRS pro SME a české účetní legislativy je dána také v oceňování jednotlivých položek. IFRS pro SME pracuje s jinými oceňovacími základnami, než je dáno v rámci české účetní legislativy. Standard IFRS pro SME stanovuje, jakou oceňovací základnu má účetní jednotka použít pro mnohé typy aktiv, závazků, výnosů a nákladů. Mezi dvě obecné oceňovací základny patří historická cena a reálná hodnota.

V rámci IFRS pro SME je povoleno použití ocenění současnou hodnotou, kdežto na základě české účetní legislativy toto povoleno není.

Hypotéza 2

Hypotéza 2 tvrdí, že pokud účetní jednotka přejde na vykazování dle IFRS pro SME, dojde ke změně ve výsledku hospodaření.

Tuto hypotézu lze potvrdit.

Tato hypotéza nesporně souvisí s předcházející hypotézou (hypotéza 1). Právě díky existujícím rozdílům při vykazování v rámci IFRS pro SME a vykazováním v rámci české účetní legislativy, dochází k tomu, že tyto rozdíly budou mít vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky.

Při transformaci jednotlivých položek rozvahy konkrétní účetní jednotky na vykazování v rámci IFRS pro SME došlo ke zvýšení výsledku hospodaření o **63 tis. Kč**. Tato změna byla zapříčiněna rozdílností vykazování dlouhodobého hmotného majetku. Účetní jednotka eviduje položky jako dlouhodobý hmotný majetek od výše ocenění 40 tis. Kč. IFRS pro SME však neudává žádnou hranici, která by stanovila zařazení položek do dlouhodobého hmotného majetku. Na základě evidence účetní jednotky došlo tedy k navýšení dlouhodobého majetku o položky, které evidovala do nákladů jako drobný majetek a to na základě toho, že tyto položky splňovaly definici aktiva a další kritéria vykazování. Další změny se týkají zařazení jednotlivých položek do výkazu o finanční situaci podniku. Finanční výkazy v rámci IFRS pro SME a dle české účetní legislativy mají odlišný formát. Zatímco v české účetní legislativě je formát přesně předepsaný, standard IFRS pro SME udává pouze minimální položky, které musí finanční výkaz obsahovat. Z tohoto důvodu se neshodují další položky vykazování. Týká se to zejména hodnot krátkodobých pohledávek a krátkodobých závazků. Důvodem nesouladu těchto položek je časové rozlišení. V rozvaze jsou účty časového rozlišení vyčleněny zvlášť, kdežto výkaz o finanční situaci podniku tyto položky nezobrazuje. O tyto částky časového rozlišení jsou zvýšeny hodnoty pohledávek a závazků (konkrétně obchodní a jiné pohledávky/závazky) ve výkazu o finanční situaci podniku.

Tabulka 21: Porovnání finančních výkazů v rámci českých výkazů a IFRS pro SME

Rozvaha	Netto hodnota	Výkaz o finanční situaci	Netto hodnota
AKTIVA CELKEM	22001	AKTIVA CELKEM	22064
Dlouhodobý majetek	9258	Dlouhodobá aktiva	9321
Dlouhodobý hmotný majetek	9258	Pozemky, budovy, zařízení	9321
- Pozemky	11		
- Stavby	3235		
- SMV	6012		
Oběžná aktiva	12637	Krátkodobá aktiva	12743
Zásoby	22	Zásoby	22

- Materiál	3		
- Zboží	19		
Krátkodobé pohledávky	11456		
- Pohledávky z obchodních vztahů	9434	Obchodní a jiné pohledávky	11421
- Stát-daňové pohledávky	141	Splatné daňové pohledávky	141
- Poskytnuté zálohy	24		
- Jiné pohledávky	1857	<i>Krátkodobé pohledávky celkem</i>	11562
Krátkodobý finanční majetek	1159	Peníze a peněžní ekvivalenty	1159
- Peníze	96		
- Účty v bankách	1063		
Časové rozlišení	106		
- Náklady příštích období	100		
- Příjmy příštích období	6		

PASIVA CELKEM	22001	PASIVA CELKEM	22 064
Vlastní kapitál	17926	Vlastní kapitál	17 989
Základní kapitál	100	Základní kapitál	100
Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	10	Nerozdělené zisky	17 889
- Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	10		
Výsledek hospodaření minulých let	16694		
- Nerozdělený zisk minulých let	16694		
Výsledek hospodaření běžného účetního období	1122		
Cizí zdroje	4000		
Dlouhodobé závazky	321	Dlouhodobé závazky	321
- Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	321	Obchodní a jiné závazky	321
Krátkodobé závazky	3679	Krátkodobé závazky	3 754
- Závazky z obchodních vztahů	946	Obchodní a jiné závazky	3 542
- Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	514		
- Závazky k zaměstnancům	435		
- Závazky ze SZ a ZP	180		
- Stát-daňové závazky a dotace	212	Splatné daňové závazky	212
- Jiné závazky	1392		
Časové rozlišení	75		
Výdaje příštích období	75		

Zdroj: Vlastní zpracování

Ačkoliv účetní jednotka ABC splňuje kritéria, která jsou potřebná pro definici malého a středního podniku a teoreticky by tedy mohla vykazovat v rámci IFRS pro SME, ve skutečnosti tuto možnost nemá. Na základě dotazu, který jsem poslala na odbor Účetnictví a auditu Ministerstva financí mi bylo sděleno, že Mezinárodní standardy finančního výkaznictví pro malé a střední podniky nebyly v rámci Evropské unie schváleny. Hlavním důvodem pro tohoto nepřijetí byl fakt, že tyto standardy byly shledány nekompatibilními s účetními směrnicemi 78/660/EC a 83/349/EEC (v současné době jde o směrnici 2013/34/EU).

Hypotéza 3

Hypotéza 3 tvrdí, že většina účetních jednotek nemá povědomí o vykazování v rámci IFRS pro SME.

Tuto hypotézu lze potvrdit

Na základě dotazníkového šetření, bylo cílem určit, zda podniky mají povědomí o vykazování v rámci IFRS pro SME. Tohoto dotazníkového šetření se zúčastnilo 16 podniků z celkového počtu 123 oslovených respondentů. Většina, tedy konkrétně 68,75 % podniků vyplňující tento dotazník o vykazování v rámci IFRS pro SME nikdy neslyšela. Může to být zapříčiněno především tím, že se jedná o standard vydaný v roce 2009 a jelikož není upraven v české účetní legislativě, mnoho podniků se o to nezajímá.

Pouze dva podniky, z celého počtu zúčastněných by měly zájem o získání více informací týkající se vykazování dle IFRS pro SME. Celá skupina respondentů se shodla na tom, že nikdy o IFRS pro SME nepřemýšleli, ačkoliv jeden podnik se domnívá, že by toto vykazování bylo pro něj přínosné. V poznámce také tento podnik uvedl, že za rok 2015 by chtěli mít účetní závěrku dle IFRS. Lze se domnívat, že tento podnik by úpravu v české legislativě přivítal, jelikož by se jednalo o zjednodušení oproti plným IFRS.

Ačkoliv se 93,75 % respondentů domnívá, že by vykazování podle IFRS pro SME nebylo přínosem pro podnik, tak 68,75 % respondentů je pro, aby bylo toto vykazování upraveno v české legislativě.

13 Závěr

Světová ekonomika má stále více globální charakter a právě díky této globalizaci je zapotřebí sjednotit informační systémy, zvýšit srovnatelnost a všeobecnou srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Na základě těchto informačních systémů je zapotřebí harmonizace účetnictví. Nyní existují tři linie účetní harmonizace, jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), účetní směrnice Evropské unie, Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP).

V roce 2009 byl vydán Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, který představuje řadu zásad uplatněných v plných IFRS, které jsou zjednodušeny.

Primární náplní obsahu diplomové práce byla analýza stavu Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky v kontextu úpravy v ČR. Literární rešerše této práce obsahuje základní informace o mezinárodní harmonizaci účetnictví a jejím vývoji, obecná teoretická východiska IFRS pro SME, definice obsahu informací IFRS pro SME, způsoby vykazování a oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů. V další části literární rešerše byla zobrazena skladba účetní závěrky.

Na základě zjištěných teoretických poznatků je vypracována praktická část diplomové práce.

Praktická část obsahuje 3 hypotézy:

- H1... Na základě vykazování dle české účetní legislativy a IFRS pro SME existují značné rozdíly.
- H2... Přechod účetní jednotky na vykazování dle IFRS pro SME bude mít vliv na změnu výsledku hospodaření.
- H3... Většina účetních jednotek nemá povědomí o vykazování v rámci IFRS pro SME.

Tyto hypotézy na základě vypracování praktické části diplomové práce byly potvrzeny.

14 Summary

This thesis deals with International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). The objective of this thesis is analyzing the status of IFRS for SMEs within the legislative context in the Czech republic. The thesis is divided into theoretical and practical part.

The theoretical part contains basic information on international accounting harmonization and its development, theoretical bases of IFRS for SME, defines the conditions for recognition, measurement and reporting of assets, liabilities, income and expenses. The next chapter of the theoretical part contains composition of financial statements.

The practical part is divided into three chapters. The first chapter contains a comparison of items with the Czech accounting legislation. In the next chapter, the balance sheet of a particular enterprise is converted to the statement of financial position. The last chapter of the practical part of the thesis is devoted to the questionnaire survey. The objective of this survey was to determine, whether companies are informed of the reporting within the IFRS for SME.

Keywords:

International Financial Reporting standard for Small and Medium-sized Entities, financial statement, reporting, assets, liabilities, income, expenses

15 Seznam použitých zdrojů

Publikace

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, 2008. ISBN: 978-80-251-1950-1.
2. *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. London: International Accounting Standards Board(IASB), 2009. 230 stran. ISBN: 978-1-907026-17-1.
3. *IFRS for small and medium-sized entities, Pocketguide 2009*. London: International Accounting Standards Board, 2009. 42 stran. ISBN: 978-1-84798-219-3.
4. JANOUŠKOVÁ, Martina. *IFRS praktické aplikace výkaznictví podle IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, 2013.
5. JÍLEK, Josef. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.
6. NERUDOVÁ, Danuše a kol. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 1. vydání. ISBN 978-80-7357-500-7.
7. ŠRÁMKOVÁ, Alice. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví:IAS/IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. ISBN: 978-80-86716-61-9.

Legislativa:

8. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
9. Vyhláška č. 500/2002 Sb. ve znění novel
10. České účetní standardy pro podnikatele
11. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Internetové zdroje

12. Evropská komise. *Nová definice malých a středních podniků*. Uživatelská příručka a vzor prohlášení (Online), dostupné na WWW:
<http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_cs.pdf>.
13. International Accounting Standards Board. *IFRS*. (Online), dostupné na WWW:
<<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx> >.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Seznam standardů (IFRS a IAS) a interpretací (IFRIC a SIC)

Tabulka 2: Dělení podniků podle velikosti

Tabulka 3: Struktura IFRS pro SME

Tabulka 4: Minimální položky zobrazené ve výkazu o finanční situaci

Tabulka 5: Srovnání účetní závěrky IFRS pro SME s českou účetní legislativou

Tabulka 6: Srovnání zásob IFRS pro SME s ČÚL

Tabulka 7: Srovnání pozemků, budov a zařízení podle IFRS pro SME s dlouhodobým hmotným majetkem podle ČÚL

Tabulka 8: Srovnání nehmotných aktiv IFRS pro SME s ČÚL

Tabulka 9: Srovnání výnosů dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

Tabulka 10: Srovnání základních finančních nástrojů dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

Tabulka 11: Srovnání rezerv dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

Tabulka 12: Srovnání leasingu dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

Tabulka 13: Srovnání investic do přidružených společností a společných podniků dle standardu IFRS pro SME a ČÚL

Tabulka 14: Srovnání konsolidované účetní závěrky podle IFRS pro SME a ČÚL

Tabulka 15: Srovnání vykazování Závazků a vlastního kapitálu podle IFRS pro SME a ČÚL

Tabulka 16: Srovnání vykazování účetní závěrky v cizích měnách podle IFRS pro SME a ČÚL

Tabulka 17: Zjednodušená rozvaha účetní jednotky (za rok 2012)

Tabulka 18: Transformace položek aktiv v rámci českých výkazů a IFRS pro SME

Tabulka 19: Transformace položek pasiv v rámci českých výkazů a IFRS pro SME

Tabulka 20: Výkaz o finanční situaci účetní jednotky (za rok 2012)

Tabulka 21: Porovnání finančních výkazů v rámci českých výkazů a IFRS pro SME

Seznam grafů

Graf 1: Celková návratnost dotazníků

Graf 2: Návštěvnost dotazníku

Graf 3: Právní forma podniku

Graf 4: Zahraniční účast podniku

Graf 5: Počet zaměstnanců

Graf 6: Roční obrat

Graf 7: Bilanční suma roční rozvahy

Graf 8: Znalost kritérií pro dělení podniků na malé a střední podniky

Graf 9: Zkušenosti s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Graf 10: Znalost Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

Graf 11: Znalost účetní jednotky o povinnosti sestavování účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Graf 12: Zájem podniků o získání více informací týkající se Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky

Graf 13: Počet standardů upravených v rámci IFRS

Graf 14: Počet standardů upravených v rámci IFRS pro SME

Graf 15: Přínos z vykazování dle IFRS pro SME

Graf 16: Úprava IFRS pro SME v české legislativě

Seznam zkratek

Aj	a jiné
Atd	a tak dále
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	Český účetní standard
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFAC	Mezinárodní federace účetních
IFRIC	Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Např	například
SAC	Poradní sbor
SIC	Stálý interpretační výbor
SME	Malé a střední podniky
Tj	to je
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní zásady

Seznam příloh

Příloha 1: Dotazník

Příloha 2: Průvodní dopis k dotazníku

PŘÍLOHY

Mezinárodní účetní standardy pro střední a malé podniky (IFRS pro SME)

Dobrý den,
věnujte prosím několik minut svého času vyplnění tohoto dotazníku týkající se Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky.

Právní forma podniku:*

Pozice dotazovaného:*

Má Váš podnik zahraniční účast?*

- ANO
- NE

Obchoduje Váš podnik s cennými papíry?*

- ANO
- NE

Počet zaměstnanců:*

- méně než 10 zaměstnanců
- 11 - 50 zaměstnanců
- 51 - 250 zaměstnanců
- 251 a více zaměstnanců

Roční obrat:*

- méně než 2 miliony EUR
- 3-10 milionů EUR
- 11-50 milionů EUR
- 51 a více milionů EUR

Bilanční suma roční rozvahy:*

- méně než 2 miliony EUR
- 3-10 milionů EUR
- 11-43 milionů EUR
- 44 a více milionů EUR

Znáte kritéria, pro dělení podniků na malé a střední podniky?*

- ANO
- NE

Máte zkušenosti s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS - International Financial Reporting Standard)?*

- ANO
- NE

Slyšeli jste někdy o vykazování na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME - International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities)?*

- ANO
- NE

Víte, kdy je účetní jednotka povinna sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví?*

- ANO
- NE

Měli by jste zájem o více informací týkající se Mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky? *

- ANO
- NE

Máte představu kolik standardů je upraveno v rámci IFRS? *

- méně než 10
- 11 - 30

- 31 - 50
- 51 a více

Máte představu kolik standardů je upraveno v rámci IFRS pro SME?*

- méně než 10
- 11 - 30
- 31 - 50
- 51 a více

Přemýšleli jste o aplikaci IFRS pro SME ve Vašem podniku?*

- ANO
- NE

Myslíte si, že by vykazování podle IFRS pro SME bylo pro Váš podnik přínosné?*

- ANO
- NE

Mělo by vykazování podle IFRS pro SME být upraveno v české legislativě?*

- ANO
- NE

Vaše komentáře:

Velice Vám děkuji za Vaši ochotu a čas při vyplňování tohoto dotazníku. V případě, že budete chtít být informováni o výsledku tohoto dotazníkového šetření, prosím uveďte Váš kontaktní e-mail:

Vážená paní / pane,

jsem studentka Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích (navazující magisterský obor Účetnictví a finanční řízení podniku).

Nyní vypracovávám diplomovou práci na téma Mezinárodní účetní standardy pro střední a malé podniky (IFRS pro SME).

Ráda bych Vás požádala o vyplnění dotazníku, který je součástí mé praktické části diplomové práce.

Na základě tohoto dotazníkového šetření vyhodnotím výsledky týkající se informovanosti podniků o vykazování v rámci Mezinárodních účetních standardů malých a středních podniků.

Veškerá data budou použita pouze pro účely praktické části mé diplomové práce. Dotazníkové šetření je anonymní, ale v případě zájmu, můžete být informováni o výsledku tohoto výzkumu.

Dotazník prosím vyplňte na serveru [survio.com](http://www.surveymonkey.com) (viz níže uvedený odkaz):

<http://www.surveymonkey.com/survey/d/U0Y0Y3V6R2P3E6S3T>

Předem Vám děkuji za Vaši ochotu a čas, který věnujete vyplnění tohoto dotazníku.

S pozdravem a přáním pěkného dne

Bc. Michaela Janočková

Email: misajanockova@centrum.cz