

**Dopady implementácie
európskej smernice 2013/34/EU
do českého a slovenského
účtovníctva**

Diplomová práca

Vedúca práce:

Dr. Ing. Jana Gláserová

Bc. Katarína Jurajová

Brno 2016

Na tomto mieste by som sa chcela poďakovať vedúcej práce Dr. Ing. Jane Gláserovej za jej odborné vedenie a cenné rady a pripomienky, ktoré mi boli poskytnuté pri spracovávaní diplomovej práce. Taktiež by som sa rada poďakovala svojej rodine a priateľovi za ich podporu a trpezlivosť.

Čestné prehlásenie

Prehlasujem, že som prácu **Dopady implementácie európskej smernice 2013/34/EU do českého a slovenského účtovníctva** vypracovala samostatne a všetky použité zdroje a informácie uvádzam v zozname použitej literatúry. Súhlasím, aby moja práca bola zverejnená v súlade s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách v znení neskorších predpisov a v súlade s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Som si vedomá, že sa na moju prácu zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzatvorenie licenčnej zmluvy a použitie tejto práce ako školského diela podľa § 60 odst. 1 autorského zákona.

Ďalej sa zaväzujem, že pred spísaním licenčnej zmluvy o použití diela inou osobou (subjektov) si vyžiadam písomné stanovisko univerzity, že predmetná licenčná zmluva nie je v rozpore s oprávnenými záujmami univerzity a zaväzujem sa uhradiť prípadný príspevok na úhradu nákladov spojených so vznikom diela, a to až do ich skutočnej výšky.

V Brne dňa 20. 5. 2016

Abstract

JURAJOVÁ, K. *Impacts of the implementation of European Directive 2013/34/EU to the Czech and Slovak Accounting*. Diploma thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2016.

Diploma thesis is dealing with impacts of the implementation of European accounting directive 2013/34/EU. The first part describes international harmonization of accounting. Subsequently, there are described statutes of the accounting directive. In the other chapter are characterized International Accounting Standards for small and medium enterprises, which are compared with directive. Thesis continues by introducing changes, which have occurred in accounting of Czech Republic and Slovakia. An important part of thesis is chapter, which by using tables, graphs and model examples compares and analyses impacts of the implementation of directive to Czech and Slovak accounting. At the end, there are, besides summarizing the most important impacts, also formulated proposals for improving accounting legislation.

Keywords

Harmonization of accounting, financial reporting, International Accounting Standards, European accounting directive, categories of undertakings.

Abstrakt

JURAJOVÁ, K. *Dopady implementácie európskej smernice 2013/34/EU do českého a slovenského účtovníctva*. Diplomová práca, Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Diplomová práca sa zaoberá dopadmi implementácie európskej účtovnej smernice 2013/34/EU. Úvodná časť popisuje medzinárodnú harmonizáciu účtovníctva. Následne sú popisované ustanovenia danej účtovnej smernice. V ďalšej kapitole sú v stručnosti charakterizované medzinárodné účtovné štandardy pre malé a stredné podniky, ktoré sú porovnávané so smernicou. Práca pokračuje predstavením zmien, ktoré nastali v účtovníctve Českej republiky a Slovenska. Dôležitou súčasťou práce je kapitola, ktorá pomocou tabuliek, grafov a modelových príkladov porovnáva a analyzuje dopady implementácie smernice do českého a slovenského účtovníctva. V závere sú, okrem zhrnutia najvýznamnejších dopadov, formulované tiež návrhy pre zlepšenie účtovnej legislatívy.

Kľúčové slová

Harmonizácia účtovníctva, účtovné výkazníctvo, medzinárodné účtovné štandardy, európska účtovná smernica, kategórie účtovných jednotiek.

Obsah

1	Úvod	13
2	Cieľ práce	14
3	Metodika a materiál	15
3.1	Metodika	15
3.2	Materiál.....	16
4	Harmonizácia účtovníctva	17
4.1	Harmonizácia v rámci EÚ.....	17
4.2	IFRS.....	18
4.3	US GAAP.....	20
5	Európska účtovná smernica 2013/34/EU	21
5.1	Úvodná časť smernice	21
5.2	Rozsah pôsobnosti, vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín ...	21
5.3	Všeobecné ustanovenia a zásady	23
5.4	Súvaha a výkaz ziskov a strát.....	24
5.5	Poznámky k účtovnej závierke.....	25
5.6	Správa o hospodárení.....	25
5.7	Konsolidovaná účtovná závierka a správy	26
5.8	Uverejňovanie	27
5.9	Audit.....	27
5.10	Ustanovenia týkajúce sa výnimiek a obmedzení výnimiek.....	28
5.11	Správa o platbách vládám.....	28
5.12	Záverečné ustanovenia	29
6	IFRS pre malé a stredné podniky	30
6.1	Zrovnanie ustanovení smernice 2013/34/EU s IFRS pre MSP	31
6.1.1	Koncepcia, základné zásady a pojmy	31
6.1.2	Vymedzenie malých a stredných podnikov	32
6.1.3	Účtovná závierka	33

6.1.4	Oceňovanie.....	34
6.1.5	Zhrnutie komparácie.....	35
7	Účtovníctvo v Českej republike od roku 2016	36
7.1	Vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín.....	36
7.2	Všeobecné ustanovenia a zásady.....	38
7.3	Účtovná závierka.....	39
7.4	Výročná správa.....	41
7.5	Konsolidovaná účtovná závierka a správy.....	42
7.6	Uverejňovanie.....	42
7.7	Audit.....	43
7.8	Správa o platbách vládám.....	43
8	Účtovníctvo na Slovensku od roku 2016	45
8.1	Vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín.....	45
8.2	Všeobecné ustanovenia a zásady.....	47
8.3	Účtovná závierka.....	47
8.4	Výročná správa.....	49
8.5	Konsolidovaná účtovná závierka a správy.....	50
8.6	Uverejňovanie.....	51
8.7	Audit.....	51
8.8	Správa o platbách vládám.....	52
9	Porovnanie dopadov implementácie smernice v Českej republike a na Slovensku	53
9.1	Vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín.....	53
9.2	Všeobecné ustanovenia a zásady.....	64
9.3	Účtovná závierka.....	66
9.4	Výročná správa.....	70
9.5	Konsolidovaná účtovná závierka a správy.....	71
9.6	Uverejňovanie.....	73
9.7	Audit.....	76
9.8	Správa o platbách vládám.....	80

10	Zhrnutie dopadov, odporúčania a návrhy	81
11	Záver	84
12	Literatúra	86
13	Zoznam obrázkov	92
14	Zoznam tabuliek	93
15	Zoznam skratiek	95
A	Štruktúra smernice	97

1 Úvod

Po celom svete sa rozvíjajú a prehlbujú ekonomické vzťahy, čo býva označované pojmom globalizácia. Spočíva nielen vo vzájomnom prepájaní a zblížovaní národných ekonomík, rastom liberalizácie a konkurencieschopnosti vo svetovom obchode či prenikaní informačných a komunikačných technológií, ale taktiež narastá na význame oblasť finančného účtovníctva a najmä výstupu z neho, ktorým je účtovná závierka.

V záujme porovnateľnosti nie je možné ponechať voľnosť účtovným jednotkám, aby si sami zvolili formálnu či obsahovú stránku účtovných výkazov a je potrebné ich nejakým spôsobom riadiť a usmerňovať. Regulácia účtovníctva a účtovného vykazovania však nespočíva iba v národných normách. Pre skvalitnenie a lepšiu porovnateľnosť účtovných informácií postupne vznikali Medzinárodné účtovné štandardy, neskôr nazývané ako Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva. V USA tiež vznikali národné účtovné štandardy US GAAP. V tejto oblasti ale nezaostáva ani Európska únia, ktorá európskej harmonizácii v oblasti účtovníctva a účtovného výkazníctva prispieva vydávaním smerníc. Donedávna dominovali najmä štvrtá a siedma smernica, boli však v roku 2013 nahradené novou smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov.

Práve európska smernica č. 2013/34/EU je predmetom tejto diplomovej práce, pretože sa jedná o aktuálnu problematiku. Jej ustanovenia boli členské štáty povinné implementovať do národných úprav s účinnosťou najneskôr od 1. 1. 2016. Vo väčšine štátov tak budú podniky zostavovať účtovnú závierku podľa nových pravidiel prvýkrát za rok 2016. Či však európska smernica ustanovuje konkrétne povinné požiadavky pre všetkých alebo umožňuje štátom variantné riešenie či nejaké výnimky, i o tom pojednáva táto práca.

Smernica Európskej únie sa snažila znížiť administratívnu záťaž malých a stredných podnikov, čo označila ako zásadu „zelenú malým a stredným podnikom“. Tieto podniky v podnikateľskom priestore prevládajú a podľa Európskej únie by nemali tak na nich byť kladené väčšie požiadavky, než sú schopné uniesť. Je však možné, že niektoré tieto zjednodušenia môžu byť na úkor účtovných zásad. Podobne sa i Rada pre tvorbu medzinárodných účtovných štandardov snažila znížiť náročnosť účtovného vykazovania pre malé a stredné podniky vydaním samostatných štandardov. Sú však postavené na odlišnom princípe než európska smernica.

Česká republika a Slovensko boli ešte pred rokom 1993 spoločným štátom a bolo by tak možné sa domnievať, že ich účtovníctvo a účtovné vykazovanie bude obdobné, nie je to však celkom tak a k niektorým veciam sa stavajú odlišne. Je však možné predpokladať, že po implementácii európskej smernice sa ustanovenia zákonov o účtovníctve v Českej republike a na Slovensku priblížia. Práca pojednáva o aktuálnej účtovnej situácii v týchto dvoch krajinách a zmenách, ktoré zaviedli do svojich zákonov na základe smernice.

2 Cieľ práce

Čiastkovým cieľom diplomovej práce je, na základe preskúmania ustanovení smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov a Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva najmä v oblasti malých a stredných podnikov, porovnať rozdiely medzi nimi.

Hlavným cieľom je zhodnotiť stupeň implementácie novej európskej účtovnej smernice do českého a slovenského národného účtovníctva na základe naštudovania príslušných zákonov a ustanovení. Je tiež potrebné porovnať zmeny v zákonoch o účtovníctve v daných štátoch. Na základe identifikácie zmien, ktoré smernica priniesla, je potrebné definovať predpokladané dopady na účtovné jednotky a určiť, ktoré ekonomické subjekty v Českej republike a na Slovensku budú najviac ovplyvnené týmito zmenami. Konečným cieľom je overovanie možného rozporu s účtovnými zásadami a formulácia prípadných odporúčaní pre zlepšenie legislatívy v Českej republike a na Slovensku.

3 Metodika a materiál

3.1 Metodika

Táto diplomová práca sa skladá s viacerých častí, pričom bolo použitých niekoľko metodických postupov, ku ktorým patria hlavne metóda deskripcie, komparácie, analýzy a dedukcie.

Pred vypracovaním diplomovej práce bolo potrebné najskôr naštudovať literatúru týkajúcu sa najmä účtovných predpisov v Európe a konkrétnejšie v Českej republike i na Slovensku, ale tiež oblasť Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva pre oblasť malých a stredných podnikov.

V teoretických častiach práce je využívaná najmä metóda deskripcie. V úvode je popísaný proces harmonizácie v oblasti účtovníctva, ktorý sa delí na tri časti. Sú popísané nielen základy štandardov IFRS a US GAAP, ale tiež harmonizácia v rámci Európskej únie, ktorá vyvrcholila prijatím novej smernice č. 2013/34/EU Európskeho parlamentu týkajúcej sa ročných účtovných závierok a konsolidovanej účtovnej závierky. Práca tak pokračuje popisom ustanovení tejto smernice, ktoré boli jednotlivé členské štáty EÚ povinné implementovať do svojich zákonov.

V ďalšej kapitole diplomovej práce sa prelína teoretická časť s vlastnou prácou. Pri popise Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva pre malé a stredné podniky sa opäť používa najmä metóda deskripcie. Vo vlastnej práci je použitá tiež metóda komparácie, ktorá umožňuje porovnať odlišnosti týchto štandardov oproti spracovanej európskej smernici.

Práca ďalej pokračuje spracovaním zmien v účtovníctve v Českej republike a následne i na Slovensku na základe deskriptívnej metódy. Sú popisované najmä zmeny v zákonoch o účtovníctve, t. j. v Českej republike zákon č. 563/1991 Sb. a na Slovensku zákon č. 431/2002 Z. z. Pri popisoch zákonov je taktiež využitá metóda komparácie pre porovnanie s minulou účtovnou legislatívou.

Dôležitou súčasťou diplomovej práce je kapitola zaoberajúca sa porovnávaním dopadov zmien v účtovníctve v Českej republike a na Slovensku, ku ktorým došlo na základe smernice. Využívaná je najmä metóda komparácie, ale taktiež metóda analýzy jednotlivých ustanovení smernice, ktoré prevzali štáty. Pre porovnanie slúži najmä používanie tabuliek, ale taktiež krátkych modelových príkladov pre lepšie pochopenie problematiky. Pre zachytenie odhadu rozdelenia účtovných jednotiek sú použité grafy, ktoré sú zostrojené na základe dát z databáze Amadeus. Zdrojové dáta sú popísané v nasledujúcej podkapitole s názvom Materiál. V práci je taktiež analyzované, ktorý štát sa viac priblížil ustanoveniam smernice (prípadne čo je s ňou v rozpore) a ktorý štát sa pravdepodobne postavil lepšie k jednotlivým oblastiam, ktoré smernica obsahuje.

Na konci práce sú pomocou syntézy zhrnuté výsledky práce a pomocou dedukcie formulované návrhy a odporúčania.

3.2 Materiál

V kapitole zaoberajúcej sa rozoberaním dopadov zmien na základe smernice boli pre zistenie podielu počtu jednotlivých kategórií účtovných jednotiek na ich celkovom počte použité dáta z databáze Amadeus. Jednalo sa konkrétne o verziu 13.01, kde boli dáta aktualizované posledný krát 16. 12. 2015.

Prvým krokom pri získavaní potrebných dát bolo vybrať tie účtovné jednotky, ktoré sú aktívne. Jednalo sa o viac než 19 miliónov podnikov. Následne bolo treba vymedziť krajinu, ktorej sa mali výsledné dáta týkať. V Českej republike sa podľa databáze Amadeus nachádza 479 436 aktívnych účtovných jednotiek a na Slovensku je tento počet 238 678. Naposledy dostupné dáta boli za rok 2014, pre všetky účtovné jednotky však neboli zverejnené. Po vybratí ďalších kritérií, ktorými boli prevádzkové výnosy (obrat) a celkové aktíva, počet účtovných jednotiek s dostupnými dátami v Českej republike klesol na 98 853 a na Slovensku na 165 853. Posledným krokom vo vyhľadávacej stratégii bolo vymedziť len tie podniky, ktoré majú dostupný počet zamestnancov za rok 2014. Výsledný počet účtovných jednotiek tak v Českej republike klesol na 57 286 a na Slovensku na 91 754 účtovných jednotiek.

Zo získaných dáta z databáze Amadeus bolo pomocou funkcií v programe Microsoft Excel vypočítané, koľko z analyzovaných účtovných jednotiek sa nachádza v jednotlivých veľkostných kategóriách.

Výsledky na základe tejto analýzy je potrebné brať iba orientačne, keďže spomedzi všetkých aktívnych účtovných jednotiek sú dostupné dáta len pre cca 12 %. Čo sa týka Slovenska, sprístupnených údajov je viac, a to približne 38 %. Účtovné závierky za rok 2015 ešte nie sú zverejnené, a tak sú využívané dáta ešte za rok 2014. Taktiež údaje ohľadom počtu zamestnancov nie sú úplne spoľahlivé, pretože tento údaj nie je zistiteľný zo súvahy alebo výkazu ziskov a strát. Nachádza sa iba v texte v poznámkach. Niektoré údaje tak neboli získané vôbec alebo často iba zaokrúhlené na približnú hodnotu.

Napriek všetkým obmedzeniam sa však jedná o reálne a najlepšie dostupné informácie, ktoré sú pre účely tejto práce, a teda o približné stanovenie veľkostného rozloženia účtovných jednotiek vyhovujúce.

4 Harmonizácia účtovníctva

Pre svetovú ekonomiku platí, že má stále viac globálny charakter. Už niekoľko desaťročí sa odbúravajú hranice. Takýto proces prebieha i v oblasti informačných systémov, ktoré slúžia pre ďalší rozvoj ekonomiky po celom svete. Je potrebné ich zjednocovať, urýchľovať komunikáciu, zvýšiť zrovnateľnosť, všeobecnú zrozumiteľnosť i spoľahlivosť ekonomických informácií. Toto všetko sú faktory, ktoré určujú ďalší vývoj účtovníctva a účtovného výkazníctva. (Dvořáková, 2014)

Podľa Žárovej a spol. (2015) je harmonizácia finančného výkazníctva prirodzenou reakciou na veľkú rozmanitosť vo finančnom účtovníctve a výkazníctve. Dôvodmi pre medzinárodné rozdiely sú najmä právny systém, finančný systém, zdaňovanie, ale aj ďalšie externé vplyvy ako napr. inflácia či kultúrny vplyv.

V súčasnosti existujú tri významné línie, podľa ktorých prebieha medzinárodná harmonizácia účtovníctva. Sú nimi: (Dvořáková, 2014)

- účtovné smernice **Európskej únie**,
- medzinárodné účtovné štandardy **IAS** (International Accounting Standards) a medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva **IFRS** (International Financial Reporting Standards),
- národné štandardy USA – **US GAAP** (General Accepted Accounting Principles).

4.1 Harmonizácia v rámci EÚ

V roku 1957 vzniklo Európske hospodárske spoločenstvo ako nové hospodárske zoskupenie štátov. Postupom času sa spoločenstvo rozrastalo až do súčasného zjednotenia Európy na vysokej úrovni v jeden hospodársky i politický celok. Integrované kroky vyvolávali a naďalej budú vyvolávať množstvo požiadaviek na zjednotenie právnych, ekonomických a sociálnych podmienok. Aby mohla byť EÚ ako hospodársky celok konkurencieschopná svetovým ekonomikám a aby mohla rásť životná úroveň obyvateľov, musia byť zavedené určité jednotné pravidlá. Existujú tak tendencie k oslabovaniu významu miestnych vlád. (Ficbauer, 2012)

V oblasti účtovníctva boli pôvodne vypracované tri smernice: (Kovanicová, 2005)

- štvrtá smernica, ktorá upravuje účtovné výkazy a prílohu,
- siedma smernica upravujúca konsolidáciu účtovných výkazov,
- ôsma smernica týkajúca sa audítorov.

Štvrtá smernica Rady Európskeho spoločenstva (78/660/EEC) bola prijatá 25. 7. 1978. Je označovaná ako základ účtovnej harmonizácie v EÚ. Mala za cieľ zblížiť účtovné systémy členských a pridružených krajín a zvýšiť zrovnateľnosť účtovných výkazov. Nachádzajú sa v nej ustanovenia ohľadom formy účtovných výkazov, obsahu jednotlivých položiek, oceňovacích pravidiel, obsahu prílohy k účtovnej závierky a výročné správy a zverejňovanie účtovných výkazov. (Kovanicová, 2005), (Ficbauer, 2012)

Siedma smernica (83/349/EEC) bola prijatá až po piatich rokoch, konkrétne 13. 6. 1983. Týkala sa konsolidovaných účtovných závierok. Bola prijatá kvôli prehľadnému zostavovaniu účtovných závierok podnikov, ktoré tvoria skupinu, aby mohli byť poskytnuté informácie potrebné tretím stranám. Kvôli zrovnateľnosti informácií musia byť predpisy koordinované. Smernica ustanovuje podmienky, na základe ktorých treba zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a na základe ktorých má byť auditovaná a zverejňovaná. Tiež stanovila potrebu zostavenia a zverejnenia výročnej správy za skupinu. (Chmatalová), (Ficbauer, 2012)

Ôsma smernica 84/253/EHS bola prijatá v roku 1984 za účelom regulovania overovania účtovných výkazov. Postupom času prešla rozsiahlou novelizáciou. Bola nahradená direktívou o povinnom audite ročných a konsolidovaných účtovných závierok, ktorá bola prijatá dňa 17. 5. 2006 (2006/43/EC). Stanovuje pravidlá pre získanie audítorskej profesie, možnosť výkonu profesie audítora vo všetkých štátoch EÚ a zavedenie verejného dohľadu nad audítormi.¹ (Kovanicová, 2005), (Ficbauer, 2012)

Členské štáty postupom času stále viac upozorňovali, že je nutné zlepšiť reguláciu účtovníctva a účtovného výkazníctva pre zlepšenie zrovnateľnosti informácií medzi štátmi EÚ. Vylepšovanie smerníc vyvrcholilo k prijatiu celkom novej smernice č. 2013/34/EU Európskeho parlamentu týkajúcej sa ročných účtovných závierok a konsolidovanej účtovnej závierky. Nová smernica EÚ rešpektuje ustanovenie Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/EC a nahrádza štvrtú a siedmu smernicu Rady. (Žárová, 2013)

4.2 IFRS

Chalupa a spol. (2014) označujú Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva ako súbor pravidiel pre uznávanie, oceňovanie, vykazovanie a zverejňovanie informácií o udalostiach a transakciách významných z hľadiska účtovných závierok.

Počiatok Medzinárodných účtovných štandardov Kovanicová (2005) datuje do roku 1973. Súkromnou aktivitou profesionálnych účtovných inštitúcií bol založený Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy IASC. Jednalo sa o dohodu Austrálie, Kanady, Francúzska, Nemecka, Japonska, Mexika, Holandska, Veľkej Británie, Írska a USA.

Ciele IASC boli nasledovné: (Hinke, 2007)

- vytvoriť štandardy finančného účtovníctva tak, aby sa medzinárodne rešpektovali a boli aplikované do účtovných závierok,
- vytvoriť také štandardy finančného účtovníctva, ktoré budú kvalitné a umožnia tak dávať zrovnateľné informácie účastníkom kapitálových trhov pre prijímanie adekvátnych rozhodnutí,

¹ Pre verejný dohľad nad audítormi bola novozriadená skupina orgánov dohľadu EGAOB – European Group of Auditors' Oversight Bodies.

- neustále zdokonaľovať a zjednocovať účtovné pravidlá a postupy, spolupracovať s tvorcami národných štandardov a dosiahnuť tak celosvetové zblíženie finančného účtovníctva.

Od roku 1999 bolo rozhodnuté upraviť usporiadanie IASC s cieľom zefektívniť jej činnosť. IASC bolo zmenené na samostatnú organizáciu vo forme nadácie a vznikla tak Nadácia Výboru pre medzinárodné účtovné štandardy IASCF (International Accounting Standard Committee Foundation), ktorá mala byť riadená správcami. Nadácia mala zaisťovať financovanie činnosti prostredníctvom príspevkov veľkých účtovných firiem, súkromných finančných inštitúcií, priemyselných podnikov, centrálnej rozvojovej banky i ďalších inštitúcií. Úlohou správcov je menovanie členov Rady pre medzinárodné účtovné štandardy IASB (International Accounting Standards Board), ktorá začala pracovať v roku 2001. IASCF bola v roku 2010 premenovaná na IFRS Foundation. (Dvořáková, 2014)

IASC bol po premene na nadáciu nahradený v roku 2001 Radou pre medzinárodné účtovné štandardy IASB. Nadviazala na prácu výboru, ktorý vydával štandardy pod názvom IAS. Toto označenie bolo po zmene štruktúry zmenené na IFRS. Ku zmene došlo z toho dôvodu, že označenie „Medzinárodné účtovné štandardy“ nebolo tým správnym názvom. Nejde totiž o reguláciu účtovných pravidiel a metód, ale hlavne o účtovné výkazníctvo v podobe popisu správneho zostavovania účtovných výkazov. (Hinke, 2007)

Okrem IASC a IASCF funguje v súčasnosti ešte Poradný zbor (IFRS Advisory Council), ktorý vznikol v roku 1995 pod pôvodným názvom SAC (Standing Advisory Committee). Pracuje ako poradný orgán pre IASB. Ďalším orgánom je Výbor pre interpretácie Medzinárodných štandardov účtovného vykazovania (IFRS Interpretations Committee) pôvodne označovaný ako IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee), ktorý nahradil Stály výbor pre interpretácie (SIC – Standing Interpretations Committee). Ten vznikol pôvodne v roku 1997. Jeho úlohou je pomocou interpretácií vytvárať pravidlá, ktoré umožnia jednotnú aplikáciu IFRS, keď príde k sporným otázkam. (Dvořáková, 2014)

Bohušová a spol. (2013) vo svojej publikácii uvádza nasledovnú štruktúru Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva:

- úvodná časť, ktorá obsahuje ciele a organizačnú štruktúru Nadácie IASB, účel IASB, Rady a riadiacich orgánov Rady pre IFRS, pracovné postupy IASB pri tvorbe IFRS a stanovky nadácie Rady pre IFRS;
- predslov s cieľom stanoviť úlohy a pracovné postupy IASB, vysvetliť predmet, záväznosť a účinnosť IFRS;
- koncepčný rámec obsahujúci základné princípy pre zostavovanie a predkladanie účtovných výkazov;
- účtovné štandardy IAS a IFRS;
- interpretácia štandardov SIC/IFRIC.

4.3 US GAAP

US GAAP sú všeobecne uznávané účtovné štandardy patriace do skupiny anglosaských účtovných modelov. Tento systém slúži najmä pre poskytovanie informácií investorom, majiteľom akcií, držiteľom dlhopisov, ale i ďalším osobám operujúcim na rozvinutom trhu. Zásady US GAAP vychádzajú najmä z poznatkov ekonomickej praxe a opierajú sa teda hlavne o mikroekonomický koncept. (Ficbauer, 2012)

Impulzom k vytvoreniu US GAAP bol pád newyorskej burzy z roku 1929, ktorý zapríčinil hospodársku krízu v 30. rokoch 20. storočia. Následne v roku 1933 bola zriadená SEC (Securities and Exchange Commission) pre vydávanie účtovných štandardov pre účastníkov burzy. Rozhodli sa, že nevytvoria celkom nové štandardy, ale budú nadväzovať na štandardy vydané AIA (American Institute of Accounting), dnes AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). Od roku 1973 je zodpovedným orgánom za tvorbu štandardov FASB (Financial Accounting Standards Board) a SEC funguje ako hlavný orgán dohľadu a regulácie finančných trhov. (Kraftová, 2010)

Podľa Dvořákovéj (2014) majú US GAAP veľký význam pre celosvetovú harmonizáciu účtovníctva. Sú síce súborom národných účtovných štandardov USA, ale ekonomický význam a sila USA majú celosvetový vplyv. Dôvodom je najmä newyorská burza, ktorá je najvýznamnejšou svetovou burzou. Spoločnosti, ktoré sa rozhodnú kótovať svoje cenné papiere na tejto burze, musia účtovnú závierku zostavovať podľa US GAAP, príp. IFRS v prípade medzinárodných spoločností.

Od roku 2002 prebieha konvergencia systémov US GAAP a IAS/IFRS, kedy sa v americkom Norwalku uskutočnilo jednanie FASB a IASB. Organizácie sa spoločne zaviazali ku zladeniu účtovných štandardov, aby mohli byť akceptované svetovými kapitálovými trhmi. V roku 2006 bol vydaný dokument Memorandum o porozumení, kde FASB a IASB potvrdili zámer vytvoriť globálne kvalitné štandardy finančného výkazníctva. (Bohušová, 2013)

5 Európska účtovná smernica 2013/34/EU

Finančné účtovníctvo a výkazníctvo v EÚ bolo už niekoľko desaťročí regulované najmä Štvrtou a Siedmou smernicou. Boli viac krát novelizované, ale nikdy nedošlo k zásadnej revízii. Ak novelizácie niečo zaviedli, bolo to väčšinou nezrozumiteľné a ťažko realizovateľné. Smernice tiež obsahovali viac možností na používanie pravidiel a spôsobovalo to ťažkosti pri porovnávaní účtovných informácií. Bolo tiež potrebné znížiť administratívnu náročnosť niektorých druhov podnikov. (Žárová, 2013)

Dňa 26. júna 2013 publikovala Európska únia smernicu 2013/34/EU o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov. Touto smernicou sa dopĺňa smernica 2006/43/EC Európskeho parlamentu a Rady a zároveň ruší smernice 78/660/EEC a 83/349/EEC. (Ready Ratios, 2013)

Smernica bola uverejnená v Úradnom vestníku a platí od 20. dňa po vyhlásení. Členské štáty EÚ mali povinnosť upraviť svoje predpisy najneskôr do 20. júla 2015 v súlade s ustanoveniami tejto smernice. Predpisy členských štátov by mali prísť do platnosti od 1. januára roku 2016 alebo v priebehu kalendárneho roka 2016. (Komora auditorů ČR, 2013)

Text smernice dosahuje necelých 60 strán a skladá sa z úvodu, jedenástich kapitol a šiestich príloh. Štruktúra smernice sa nachádza v Prílohe A.

5.1 Úvodná časť smernice

Glogar (2015) hovorí, že cieľom Európskej únie je navrhovať kvalitné právne predpisy dodržiavajúce zásadu subsidiarity a proporcionality. Zároveň je však potrebné zaistiť, aby administratívne zaťaženie bolo úmerné prínosom. Je uznaná ústredná úloha malých a stredných podnikov so zakotvením zásady „**zelenú malým a stredným podnikom**“. Je teda potrebné znížiť administratívnu záťaž týchto podnikov a tiež podporiť ich internacionalizáciu.

Jednotlivé druhy podnikov sa majú rozlišovať na základe bilančnej sumy, čistého obratu a priemerného počtu zamestnancov počas účtovného roka, pretože práve tieto kritéria by mali zodpovedať veľkosti podniku. Smernica okrem malých, stredne veľkých a veľkých podnikov tiež uvádza pojem mikropodniky. Práve tie by jednotlivé štáty mali oslobodiť od niektorých povinností, aby neboli nadmerne administratívne zaťažované. (Müllerová, 2014)

5.2 Rozsah pôsobnosti, vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín

Prvá kapitola smernice uvádza rozsah pôsobnosti. Hovorí, že koordinačné opatrenia sa týkajú podnikov uvedených v Prílohe I a Prílohe II. Tieto prílohy uvádzajú druhy podnikov v jednotlivých členských štátoch a ich originálne názvy v štátoch,

pričom Príloha I sa týka akciových spoločností a spoločností s ručením obmedzeným a Príloha II verejných obchodných spoločností a komanditných spoločností². Členské štáty môžu v primeranom čase Komisii ohlásiť zmeny druhov podnikov. (Smernica č. 2013/34/EU, čl. 1)

Ďalej vymedzuje pojmy, ktoré sa uplatňujú na účely smernice ako napr. „podielová účasť“, „spriaznená osoba“, „výrobné náklady³“, „materský podnik“ či „dcérsky podnik“. Taktiež vysvetľuje aj pojem „**subjekty verejného záujmu**“. Sú nimi také druhy podnikov, ktoré sa riadia právom členského štátu a ich prevoditeľné cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu niektorého z členských štátov, sú úverovými inštitúciami, poisťovňami alebo boli za subjekty verejného záujmu zvolené (napr. podniky dôležité z verejného hľadiska na základe povahy podnikania či veľkosti). (Farkaš, 2014)

Farkaš (2014) tiež uvádza, že v smernici došlo ku zmene terminológie. Pojem „company“ (spoločnosť) sa nahradil pojmom „undertaking“ (podnik), pojem „accounts“ (v doslovnom preklade „účty“) bol nahradený pojmom „financial statements“ (finančné výkazy).

Smernica rozlišuje tri kategórie podnikov a tri kategórie skupín podnikov. Veľkostnými kritériami sú (Farkaš, 2014):

- **celková bilančná suma**, teda súčet majetku, súčet strany aktív súvahy⁴. Jedná sa o majetok netto, t. j. po odpočítaní odpisov a opravných položiek;
- **čistý obrat**, ktorý smernica definovala ako sumy získané z predaja výrobkov a služieb po odčítaní zliav, dane z pridanej hodnoty a ďalších daní, ktoré súvisia s obratom. Členské štáty však môžu vyžadovať, aby sa zahrnuli aj výnosy z iných zdrojov pre podniky, u ktorých kritérium čistého obratu nie je relevantné;
- **priemerný počet zamestnancov počas účtovného roka**, pričom nebolo definované, ako priemerný počet vypočítať a kto sa má považovať za zamestnanca.

Dubský (2014) vo svojom článku uvádza, že európska smernica upravila hodnoty kritérií pre mikropodniky a malé podniky, pričom hodnoty kritérií pre stredné a veľké podniky sa nezmenili.

² V Českej republike sa podniky pre Prílohu I nazývajú „společnost s ručením omezeným“ a „akciová společnost“, pre Prílohu II „veřejná obchodní společnost“ a „komanditní společnost“.

³ Členské štáty musia povoliť alebo vyžadovať, aby sa do nich zahrnula aj časť nepriamo priradených fixných alebo variabilných režijných nákladov v rozsahu vzťahujúcom sa na obdobie výroby, pričom sa sem nezahrnú odbytové náklady.

⁴ po česky „rozvaha“

Tab. 1 Kategórie podnikov a skupín

Kategórie	Bilančná suma	Čistý obrat	Priemerný počet zamestnancov
Mikropodniky	≤ 350 000 €	≤ 700 000 €	≤ 10
Malé podniky, Malé skupiny	≤ 4 000 000 €	≤ 8 000 000 €	≤ 50
Stredne veľké podniky, Stredne veľké skupiny	≤ 20 000 000 €	≤ 40 000 000 €	≤ 250
Veľké podniky, Veľké skupiny	> 20 000 000 €	> 40 000 000 €	> 250

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa smernice č. 2013/34/EU, čl. 3

Tab. 1 zobrazuje hodnoty, na základe ktorých smernica rozdeľuje podniky podľa veľkosti. V prípade mikropodnikov, malých podnikov a stredne veľkých podnikov platí, že nesmú byť prekročené minimálne dva z troch limitov a zároveň nepatria do nižšej kategórie. Veľkými podnikmi sú tie, ktoré aspoň dve z troch daných kritérií prekročia. (Farkaš, 2014)

Smernica však dovoľuje, aby si členské štáty uvedené limity u mikropodnikov a malých podnikov upravili, avšak limit pre bilančnú sumu nesmie presahovať 6 000 000 EUR a pre čistý obrat nesmie prekročiť 12 000 000 EUR. (Dubský, 2014)

Sú vymedzené aj malé, stredne veľké a veľké skupiny. Sú to skupiny materských a dcérskych podnikov, ktoré majú byť zahrnuté do konsolidácie. Limity sú totožné s limitmi pre podniky a počítajú sa na konsolidovanom základe ku dňu, ku ktorému je zostavená účtovná závierka materského podniku. (Farkaš, 2014)

5.3 Všeobecné ustanovenia a zásady

Deloitte (2014) vo svojom článku uvádza, že významnou zásadou európskej smernice je zásada „**podstaty nad formou**“, kedy vykazovanie položiek účtovnej závierky má zohľadniť ekonomickú skutočnosť alebo podstatu vykonanej transakcie. Je však dovolené, aby členské štáty svoje podniky od tejto zásady oslobodili.

Ročná účtovná závierka podnikov by mala obsahovať minimálne **súvahu, výkaz ziskov a strát a poznámky**. Členské štáty ale môžu iným ako malým podnikom stanoviť, aby obsahovala aj iné výkazy⁵. (Žárová, 2013)

Březinová (2014) hovorí, že smernica udáva požiadavku na **verný a poctivý obraz** o aktívach, pasívach, finančnej situácii a výsledku hospodárenia. Opisuje tiež zásadu **neobmedzenej doby trvania** účtovnej jednotky. Müllerová (2014) dodáva, že je nutné tiež dodržiavať zásadu **opatrnosti**, a teda zachytávať len tie zisky, ktoré boli realizované ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, a zároveň je potrebné zachytávať všetky záporné úpravy hodnôt nezávisle od toho, či je výsledkom účtovného obdobia zisk alebo strata. Je potrebné tiež zachytávať transakcie

⁵ napr. výkaz peňažných tokov alebo výkaz o zmenách vlastného kapitálu

na **akruálnom princípe**, t. j. výnosy a náklady je nutné zahrnúť vo vecnej a časovej súvislosti bez ohľadu na peňažné toky. Ďalšou je zásada **bilančnej kontinuity**, podľa ktorej má počiatočná súvaha účtovného obdobia zodpovedať konečnej súvaha obdobia predchádzajúceho. Taktiež by nemalo dochádzať ku **kompenzáci** položiek aktív a pasív a položiek nákladov a výnosov. Členské štáty však môžu vo výnimočných prípadoch túto kompenzáciu povoliť. Účtovné zachycovanie, oceňovanie, vykazovanie a uvádzanie informácií v účtovných závierkach sa majú riadiť **zásadou významnosti** a malo by byť umožnené niektoré nevýznamné informácie agregovať. Na základe zásady **stálosti metód** nie je dovolené, od jedného účtovného obdobia k druhému, meniť účtovné pravidlá a metódy oceňovania.

Podniky by sa ďalej mali riadiť zásadou **obstarávacej ceny alebo výrobných nákladov**. Členské štáty však môžu povoliť alebo vyžadovať ocenenie aktív **sumou po precenení**. Musia však vymedziť obsah, obmedzenie a pravidlá pre aplikáciu. Od uvedenej zásady sa však odchyľuje oceňovanie finančných nástrojov, vrátane finančných derivátov, v **reálnej hodnote**. Toto povolenie alebo požiadavka môže byť obmedzená na konsolidovanú účtovnú závierku. Členské štáty však môžu povoliť či vyžadovať od podnikov toto oceňovanie aj na iné ako finančné nástroje. (FEE, 2013)

5.4 Súvaha a výkaz ziskov a strát

Predpísané štruktúry pre súvahu a výkaz ziskov a strát sa nachádzajú v prílohe smernice. U **súvahy** existujú dve alternatívy, ktorými sú **horizontálna** a **vertikálna** štruktúra. Pre **výkaz ziskov a strát** je možná štruktúra podľa **povahy nákladov** (druhovú členenie) alebo podľa **funkcie nákladov** (účelové členenie). Členské štáty musia predpísať jednu z týchto štruktúr alebo môžu predpísať obe spomínané štruktúry. V tom prípade musia umožniť podnikom, aby si z nich vybrali. Štruktúru nie je povolené meniť z jedného účtovného roka na druhý, s výnimkou určitých prípadov pre dosiahnutie verného a pravdivého obrazu. Je možné podrobnejšie členenie, ale musí byť dodržaná predpísaná štruktúra. Ak to vyžadujú špecifiká daného podniku, je možné vyžadovať úpravy. Zároveň je možné u malých podnikov povoliť zostavovať skrátenú súvahu a u malých a stredne veľkých podnikov zostavovať skrátený výkaz ziskov a strát. (Farkaš, 2014)

Müllerová (2014) vraví, že u každej položky súvahy i výkazu ziskov a strát je potrebné uviesť tiež zrovnateľný údaj za predchádzajúce obdobie. Položky v súvaha sa rozlišujú na krátkodobé a dlhodobé podľa účelu, ku ktorému sú určené. Vecné práva k nehnuteľnostiam a podobné práva sa majú vykazovať v položke „pozemky a budovy“. Úroky z kapitálu požičaného za účelom financovania aktív môžu členské štáty povoliť alebo vyžadovať, aby boli zahrnuté do nákladov. Nehmotné aktíva sa musia odpísať za dobu ekonomickej životnosti, pričom zriadovacie náklady⁶ musia byť odpísané najneskôr do piatich rokov a goodwill najmenej za päť a najviac za desať rokov.

⁶ Je na členských štátoch, či povolia aktiváciu zriadovacích nákladov. (Farkaš, 2014)

Podľa Farkaša (2014) môžu členské štáty povoliť oceňovať obstarávaciu cenu alebo vlastné náklady na základe váženého priemeru cien, metódou FIFO („First in-First out“) a taktiež metódou LIFO („Last in-First out“) či inou metódou, ktorá zohľadňuje všeobecne uznávaný osvedčený postup. Článok 12 smernice upravuje povinné a voliteľné rezervy. Povinnými sú záväzky, ktoré sú pravdepodobné alebo isté ku dňu zostavovania účtovnej závierky. Členské štáty však môžu povoliť tiež vytváranie rezerv určených na krytie nákladov, ktoré sú pravdepodobné alebo isté ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, avšak nie je určitá ich výška.

5.5 Poznámky k účtovnej závierke

Poznámky k účtovnej závierke⁷ sa majú podávať v rovnakom poradí, v akom sa prezentujú položky vo výkazoch. Majú byť uvádzané najmä informácie o účtovných pravidlách, hlavne metódy oceňovania, ktoré sa u jednotlivých položiek uplatňujú. Tiež majú obsahovať prehlásenie o súlade týchto účtovných pravidiel so zásadou nepretržitého trvania účtovnej jednotky a ďalšie významné zmeny pravidiel. (Müllerová, 2014)

Poznámky sú na rozdiel od súvahy a výsledovky koncepčne riešené inak. Nie sú stanovené možné zjednodušenia, ale naopak minimálne požiadavky pre všetky podniky. Pre stredne veľké a veľké podniky sú pridané dodatočné vyžadované informácie. Tiež sú vypísané ďalšie informácie vyžadované pre veľké podniky a subjekty verejného záujmu. (Deloitte, 2014)

U malých podnikov je možné členskými štátmi požadovať zverejnenie dodatočných informácií iba pre oblasti, ktorými sú dlhodobý majetok, názov a sídlo podniku, ktorý zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku a transakcie, ktoré nie sú uvedené súvahe alebo sú vykonávané so spriaznenými osobami. Ďalšie požiadavky je možné vyžadovať iba v tom prípade, ak je to výslovne vyžadované daňovými predpismi alebo je to nutné pri výbere daní. (Komora auditorů ČR, 2013)

5.6 Správa o hospodárení

Podľa Farkaša (2014) bol v Štvrtej a Siedmej smernici používaný pojem **výročná správa**. Nová európska smernica zmenila terminológiu a upravila tento pojem na správu o hospodárení⁸. Mala by poskytovať verný pohľad na vývoj podniku a jeho situáciu konzistentne s veľkosťou a zložitou podniku. U malých a stredne veľkých podnikov je možné zrušiť povinnosť poskytovania nefinančných informácií v tejto správe. Malé podniky však môžu byť členskými štátmi úplne oslobodené od povinnosti zostaviť správu o hospodárení. Pre podniky, ktorých prevoditeľné cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu niektorého z členských štátov, je aj **vyhlásenie o správe a riadení**, ktoré je uvedené ako samostatná časť správy o hospodárení.

⁷ v českom jazyku „Příloha k účetní závěrce“

⁸ v českom jazyku „Zpráva vedení podniku“

Správa o hospodárení musí obsahovať verný pohľad na vývoj a výkonnosť podniku a jeho postavenie. Tiež má opisovať hlavné riziká a neistoty, ktorým podnik čelí. Má obsahovať pravdepodobný vývoj budúcnosti podniku, činnosť v oblasti výskumu a vývoja, informácie o nadobudnutí vlastných akcií, existenciu pobočiek podniku a tak isto aj údaje o vzťahu podniku k používaniu finančných nástrojov. (Rabine, 2014)

Komora auditorů (2013) uvádza, že smernica v tejto správe ukladá veľkým spoločnostiam a skupinám povinnosť zverejňovať nefinančné informácie o prístupe k životnému prostrediu, ku spoločenským a zamestnaneckým otázkam, ľudským právam, k boji proti korupcii a podplácaniu a o rozmanitosti v predstavenstvách. Spôsob a rozsah zverejňovania je však pomerne voľný.

5.7 Konsolidovaná účtovná závierka a správy

Konsolidovaná účtovná závierka má prezentovať činnosti materského podniku a jeho dcérskych podnikov ako činnosť jednej skupiny. Dcéorskými podnikmi by mali byť podniky kontrolované materským subjektom, pričom kontrola je založená na väčšine hlasovacích práv. Členské štáty však môžu vyžadovať, aby do konsolidácie boli zahrnuté i tie podniky, ktoré kontrole nepodliehajú, ale sú jednotne riadené alebo majú spoločný správny, riadiaci alebo dozorný orgán. V smernici sú upravené metódy zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky ako je plná metóda konsolidácie, pomerná metóda konsolidácie a tiež ekvivalenčná metóda u pridružených podnikov. (Müllerová, 2014)

Deloitte (2014) hovorí, že od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku sú oslobodené malé skupiny s výnimkou situácie, kedy je niektorý podnik skupiny subjektom verejného záujmu. Podľa Siedmej smernice mali členské štáty iba možnosť tieto skupiny oslobodiť. Na druhej strane bola zrušená možnosť oslobodiť finančné holdingové spoločnosti od povinnosti zostavovať tento typ účtovnej závierky. Farkaš (2014) dodáva, že členské štáty sú tiež povinné oslobodiť od tejto povinnosti také podniky, ak sú všetky dcérske a materské podniky nevýznamné samostatne aj ako celok a to i v tom prípade, ak je materský podnik subjektom verejného záujmu. Ak ani jeden z podnikov nemusí byť zahrnutý konsolidovanej účtovnej závierky plnou metódou konsolidácie, taktiež musí členský štát oslobodiť tieto podniky aj v prípade, že materský podnik je subjektom verejného záujmu. Ak má materský podnik na tzv. medzistupňoch skupiny (je zároveň dcéorským podnikom) všetky akcie alebo podiely v oslobodenom podniku alebo má aspoň 90 % akcií a podielov v oslobodenom podniku a zvyšní akcionári alebo spoločníci s oslobodením súhlasia, tiež je tento podnik oslobodený od zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky⁹. Členské štáty majú možnosť oslobodiť od zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky tiež stredne veľkú skupinu podnikov, avšak

⁹ Platí to aj v prípade, ak je subjektom verejného záujmu, ale nie je podnikom, ktorého prevoditeľné cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu v niektorom členskom štáte.

okrem situácie, ak je niektorý z prepojených podnikov subjektom verejného záujmu.

Súčasťou konsolidovanej účtovnej závierky majú byť tiež poznámky a konsolidovaná správa o hospodárení. (Farkaš, 2014)

5.8 Uverejňovanie

Müllerová (2014) uvádza, že zverejňovať by sa mala schválená účtovná závierka a výročná správa s výrokom audítora v primeranej lehote, ktorá nesmie presiahnuť dvanásť mesiacov od posledného dňa účtovného obdobia. Smernica však obsahuje zjednodušené podmienky pre zverejňovanie malých a stredných podnikov. Smernica č. 2013/34/EU, čl. 30 taktiež uvádza možnosti, kedy sa môžu oslobodiť aj podniky z Prílohy II¹⁰. Farkaš (2014) dopĺňa, že pokiaľ sa účtovná závierka uverejní v skrátenej podobe, nesmie sa priložiť správa audítora v plnom rozsahu, pretože by to mohlo viesť čitateľa do omylu. Treba potom uviesť, že ide o skrátenú verziu účtovnej závierky a odkáže sa na register, kde je dostupná aj v plnom znení. Uvedie sa vyjadrenie názoru audítora na účtovnú závierku a je taktiež možné uviesť niektoré zdôraznené skutočnosti, ktoré boli obsiahnuté v správe.

Členské štáty sú dôrazne vyzývané k vyvinutiu elektronických systémov na zverejňovanie. Umožnili by podnikom predložiť účtovné závierky iba raz, pričom by boli uverejnené pre viacerých užívateľov. Komisia má v tejto súvislosti za úlohu preskúmať, aké sú možnosti využívania elektronického formátu. (Müllerová, 2014)

5.9 Audit

Rabine (2014) hovorí, že povinnosť auditu overiť účtovnú závierku majú subjekty verejného záujmu, veľké a stredne veľké podniky. Tieto podniky musí preveriť jeden alebo viac audítora, príp. audítorská spoločnosť. Podľa spoločnosti Deloitte (2013) sú malé podniky od povinnosti auditu oslobodené. Členské štáty však môžu i týmto podnikom audit nariadiť, ak audit slúži pre potreby podniku alebo užívateľov finančných výkazov alebo existujú nejaké zvláštne podmienky, ktoré audit vyžadujú. Pribudla však povinnosť audítora vyjadriť sa u stredne veľkých a veľkých podnikov ku správe o hospodárení podniku.

U správy o hospodárení je audítora povinný vyjadriť názor, či je táto správa v súlade s účtovnou závierkou a tiež s uplatniteľnými právnymi požiadavkami. Je potrebné sa vyjadriť aj k tomu, či na základe poznania a porozumenia podniku a jeho prostredia v priebehu auditu nezistil audítora významné nesprávne. (Rabine, 2014)

Smernicou 2013/34/EU bol tiež zmenený čl. 28 smernice č. 2006/43/ES o štatutárnom audite. Bol doplnený obsah správy audítora. Správa audítora má obsahovať: (Farkaš, 2014)

¹⁰ komanditné spoločnosti a verejné obchodné spoločnosti

- úvod obsahujúci označenie účtovnej závierky, ktorá je predmetom štatutárneho auditu;
- opis rozsahu štatutárneho auditu, kde je potrebné identifikovať použité audítorské štandardy;
- názor audítora (nepodmienený, podmienený alebo záporný) na to, či účtovná závierka poskytuje pravdivý a verný obraz a či je v súlade so štatutárnymi požiadavkami, príp. jeho odmietnutie;
- odkaz na skutočnosti, ktoré štatutárny audítor zdôraznil bez toho, aby podmienil svoj názor;
- názor a vyjadrenie ku správe o hospodárení a vyhláseniu o správe a riadení.

5.10 Ustanovenia týkajúce sa výnimiek a obmedzení výnimiek

Pre **mikropodniky** sa zjednodušenia týkajú napr. možnosti nepoužívať časové rozlíšenie u nákladov a výnosov, zostavovať skrátenú súvahu a výsledovku a nezostavovať prílohu v tom prípade, ak niektoré požadované informácie budú uvedené pod čiarou súvahy. Čo sa týka oslobodení **malých podnikov**, nie je nutné vypracovať výročnú správu a zverejniť účtovnú závierku, ak podľa vnútroštátneho práva je táto závierka predložená aspoň jednému príslušnému orgánu štátnej správy. Deviatu kapitolu smernice tiež opisuje oslobodenie pre **dcérske podniky** týkajúce sa obsahu, auditu a zverejňovania účtovných závierok a výročných správ. Uvádza aj možné oslobodenia ohľadom výsledovky pre **materské podniky** zostavujúce konsolidovanú účtovnú závierku. (Müllerová, 2014)

Smernica však požaduje, aby nebolo umožnené subjektom verejného záujmu využívať oslobodenia a zjednodušenia. S týmito podnikmi sa má zaobchádzať ako s veľkým podnikom, pričom sa nemá brať ohľad na jeho čistý obrat, bilančnú sumu ani priemerný stav zamestnancov. (Müllerová, 2014)

5.11 Správa o platbách vládám

Deloitte (2013) uvádza, že pre **veľké podniky** a **subjekty verejného záujmu** pôsobiace v **ťažobnom priemysle** alebo v odvetví **ťažby dreva** dochádza k významným zmenám. Smernica s cieľom zvýšiť transparentnosť poplatkov vládám stanovila, že musia uvádzať v samostatnej výročnej správe významné platby, ktoré sa odvádzajú vládám krajín, kde pôsobia. Spravodajstvo Európskeho parlamentu (2013) hovorí, že bude potrebné zverejňovať podrobnosti o platbách federálnym a národným vládám i krajským samosprávam. Bude potrebné zverejňovať výrobné nároky, niektoré dane, licenčné poplatky, dividendy či prémie a platby za zlepšenie infraštruktúry.

V správe nebude potrebné uviesť takú platbu, ktorá za účtovné obdobie nepresiahne čiastku 100 000 EUR. Platby sa však nesmú umelo rozdeľovať či zlučovať, aby sa vyhli stanoveným požiadavkám. Do troch rokov od uplynutí lehoty pre zavedenie smernice členskými štátmi by mal byť režim podávania správ preskúmaný zo strany Komisie. (Müllerová, 2014)

5.12 Záverečné ustanovenia

Tak ako aj iné predpisy, aj táto európska smernica je zakončená záverečnými ustanoveniami. Uvádza sa tam povinnosť členských štátov zapracovať do vnútroštátnych predpisov obsah tejto smernice do 20. júla 2015. členské štáty môžu stanoviť, že nové predpisy sa po prvý krát použijú na účtovné závierky, ktorý začínajú 1. januárom 2016 alebo počas kalendárneho roka 2016. Členské štáty taktiež stanovujú sankcie za porušenie prijatých vnútroštátnych predpisov. (Müllerová, 2014)

6 IFRS pre malé a stredné podniky

Bohušová (2010) uvádza, že malé a stredné podniky (MSP) v súčasnosti tvoria podstatnú časť spoločností pôsobiacich v členských štátoch EÚ. Vytvárajú v nich cca 66 % pracovných miest. MSP sú teda považované za kľúčový faktor ekonomického rastu a zamestnanosti v štátoch EÚ, a preto sa im v posledných rokoch dostáva viac pozornosti. Cvečková a Demčáková (2007) dodávajú, že vzhľadom na podiel týchto podnikov bolo potrebné štandardizovanie ich účtovného vykazovania, a teda vytvoriť taký súbor štandardov, ktorý bude presne ušitý na MSP a umožní prehľadné a presné vyjadrenie ich transakcií, udalostí a skutočností.

V roku 2003 začala Rada pre tvorbu medzinárodných účtovných štandardov (IASB) proces tvorby medzinárodných účtovných štandardov pre malé a stredné podniky. Predpokladmi bolo, že tieto štandardy musia: (Paseková, 2012)

- predstavovať jednoduchý, vysoko kvalitný, zrozumiteľný a vynútiteľný súbor účtovných štandardov aplikovateľný pre MSP po celom svete;
- minimalizovať náročnosť zostavovania účtovných výkazov;
- postaviť ich na rovnakom koncepčnom rámci ako IFRS;
- umožniť jednoduchý prechod k plným IFRS;
- vychádzať z potrieb užívateľov účtovných výkazov.

V roku 2004 bol Radou vydaný diskusný materiál „Predbežné stanoviská k účtovným štandardom pre malé a stredné podniky“. Organizácie sa k nemu mohli vyjadriť. V roku 2005 boli posúdené výsledky diskusie a následne v roku 2006 bol zverejnený na webových stránkach Rady predbežný návrh štandardu. V ďalšom roku bol návrh predložený k verejnej diskusii a prebehlo verejné testovanie štandardu v praxi. Štandard bol vydaný pod názvom „IFRS for SMEs“¹¹ 9. júla 2009 a jeho účinnosť bola okamžitá. (Hýblová, 2010)

Rozsah štandardu je menej ako 300 strán a v porovnaní s plnou verziou IFRS je menej zložitý: (IFRS for SMEs, 2015)

- **vynechané témy**, ktoré nie sú relevantné pre MSP: napr. zisk na akciu, priebežné finančné výkazníctvo, či vykazovanie podľa segmentov;
- **zjednodušené témy**: mnoho zásad pre uznanie a ocenenie aktív a pasív i príjmov a výdavkov ako napr. odpisovanie goodwillu.

Podľa IASB by mal byť štandard preskúmaný približne raz za tri roky. V máji 2015 boli vydané jeho úpravy, ktoré vyplývajú z prvého preskúmania zahájeného v roku 2012. Povinnosť aplikovať tieto zmeny podnikmi, ktoré používajú spomínané štandardy, je až od 1. januára 2017. Je však povolené i skoršie použitie. (Deloitte, 2015)

Podľa Deloitte (2015) je použitie štandardu IFRS pre malé a stredné podniky v EÚ obmedzené. Po jeho vydaní v roku 2009 Európska komisia vyhodnotila, že je

¹¹ International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities

s európskou účtovnou smernicou nekompatibilný. Nebol teda Európskou úniou schválený a nemôže byť použitý pre zostavovanie účtovných závierok v súlade s IFRS schválenými Európskou úniou. Dopĺňa to i poznatok Štekera a Strouhařovej (2011), že v Českej republike zatiaľ nie je možné zostaviť individuálnu účtovnú závierku iba podľa plných či zjednodušených IFRS. Niektoré podniky však dobrovoľne pripravujú účtovnú závierku aj podľa IFRS.

6.1 Zrovnanie ustanovení smernice 2013/34/EU s IFRS pre MSP

Keďže sa Európska komisia rozhodla, že neustanoví povinnosť vykazovania podľa IFRS, ale štvrtú a siedmu smernicu pretvorí do novej účtovnej smernice, budú medzi týmito systémami určité rozdiely. V tejto podkapitole bude pozornosť sústredená na malé a stredné podniky a hlavné ustanovenia európskej smernice budú porovnávané s príslušnými ustanoveniami medzinárodných štandardov pre malé a stredné podniky.

6.1.1 Konceptia, základné zásady a pojmy

Müllerová a spol. (2011) uvádza základný rozdiel európskych smerníc oproti medzinárodným účtovným štandardom. Medzinárodné účtovné štandardy sú iba odporučeniami a nemajú povahu právnej formy, i keď sú považované za najlepšie možné riešenie. Smernice síce tiež nie sú právnou normou, sú však pre členské štáty záväzné v zmysle povinnosti ich implementácie do národných legislatív.

Na prvý pohľad je možné spozorovať, že oba systémy sú vytvorené na základe požiadavky znížiť náročnosť pre malé a stredné podniky, ktoré v ekonomickom prostredí prevažujú. Rozsah štandardov a smernice je však pomerne odlišný. Zatiaľ, čo IFRS pre MSP majú takmer 300 strán (pričom sú zjednodušenou a skrátenou formou oproti plným IFRS), európska smernica svoje ustanovenia zvládla zmestiť do necelých 60 strán. Je tak možné predpokladať, že táto smernica sa nevenuje jednotlivým záležitostiam tak podrobne alebo niektoré neupravuje vôbec.

Informácie, ktoré sa podávajú prostredníctvom účtovnej závierky, majú podľa IFRS pre MSP základné rysy (Nerudová a spol., 2009):

- zrozumiteľnosť,
- relevancia,
- významnosť,
- spoľahlivosť,
- obsah nad formou,
- opatrnosť,
- úplnosť,
- zrovnateľnosť,
- včasnosť,
- rovnováha medzi prínosom a nákladmi.

Nerudová a spol. (2009) tiež uvádzajú, že štandard pri finančnom vykazovaní vymedzuje požiadavku vernej prezentácie i povinnosť hodnotiť schopnosť účtovnej jednotky pokračovať v činnosti, teda predpoklad neobmedzeného trvania podniku.

Je možné vidieť, že zásady, ktoré udáva IFRS pre malé a stredné podniky sú obdobné s pravidlami v európskej účtovnej smernici. Spoločným východiskom je napr. požiadavka na verný a poctivý obraz, neobmedzenú dobu trvania účtovnej jednotky či požiadavka prevahy obsahu nad formou, kedy má prednosť ekonomická skutočnosť. Taktiež je spoločnou zásada opatrnosti. Niektoré zo základných zásad nie sú vyslovene uvedené v európskej účtovnej smernici, väčšina je však podobná a nič s ňou nie je zásadne v rozpore.

IFRS ďalej uvádzajú definície základných pojmov. **Aktíva** sú ekonomickým zdrojom, ktorý podnik používa a jeho existencia je výsledkom minulých skutočností, pričom sa očakáva, že prinesie budúci ekonomický prospech do účtovnej jednotky. Nezáleží však na tom, kto dané aktívum vlastní. **Závázky** sú spojené s existenciou súčasnej povinnosti podniku určitým spôsobom jednať či splniť sľub. Do vymedzenia **výnosov** patria ako výnosy z bežnej činnosti, tak i ostatné „prínosy“ (gains). Prínosy sa zvyčajne vykazujú v netto hodnote a ide hlavne o zisk spojený s vyradovaním aktív a o nerealizované prínosy. Medzi **náklady** patria náklady z bežnej činnosti i „straty“ (losses). Za straty sa považujú napr. znehodnotenie majetku pri živelných udalostiach, znehodnotenie pri vyradení dlhodobého majetku alebo nerealizované straty. Pre vykazovanie aktív, záväzkov, nákladov a výnosov je potrebné splniť kritériá, ktorými sú, že spoľahlivá merateľnosť položky a že je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky spojené s príslušnou položky poplynú do alebo z účtovnej jednotky. (Nerudová a spol., 2009)

Rozdielom oproti európskej smernici je hlavne to, že uvedené pojmy nie sú vôbec definované. Predpokladá sa, že sú známe a sú uvedené pravidlá a postupy pre ich používanie. Okrem toho pojmy ako sú prínosy či straty obsah smernice vôbec nepozná.

6.1.2 Vymedzenie malých a stredných podnikov

Podľa IFRS pre MSP sú malé a stredné podniky charakterizované ako tie účtovné jednotky, ktoré: (Krupová, 2009)

- nemajú verejnú zodpovednosť;
- zverejňujú účtovnú závierku externým užívateľom, napr. vlastníkom, ktorí sa nezúčastňujú riadenia podniku, existujúcim a potenciálnym veriteľom a ratingovým agentúram.

Verejnú zodpovednosť majú tie podniky, ktoré nemajú verejne obchodovateľné kapitálové alebo dlhové nástroje a do ich hlavnej činnosti nespadá správa cudzích aktív. Takouto jednotkou môže byť napr. banka, poisťovňa alebo brokerské aktivity. (Ficbauer, 2011)

Na rozdiel od IFRS, sú malé a stredné podniky pomocou európskej smernice vymedzené na základe veľkostných kritérií, ktorými sú celková bilančná suma, čistý obrat a priemerný počet zamestnancov počas účtovného roka. Smernica dáva

možnosť vymedziť špeciálne aj skupinu mikropodnikov. Smernica ďalej bližšie špecifikuje subjekty verejného záujmu, ktoré sa majú vždy považovať za veľké podniky. Tie je možné pripodobniť k podnikom, ktoré podľa IFRS majú verejnú zodpovednosť a podľa nich taktiež nepatria do skupiny malých a stredných podnikov.

6.1.3 Účtovná závierka

Podľa Nerudovej a spol. (2009) je potrebné, aby účtovná jednotka zostavovala finančné výkazy minimálne raz za rok, majú byť využívané rovnaké metodické postupy a rovnaká klasifikácia položiek finančných výkazov a je potrebné uvádzať zrovnateľné informácie i za predchádzajúce obdobie.

Účtovná závierka sa má skladať z nasledujúcich výkazov (Ficbauer, 2011):

- výkaz o finančnej pozícii;
- výkaz o súhrnnom výsledku alebo výkaz o výsledku hospodárenia a výkaz o súhrnnom hospodárskom výsledku;
- výkaz o zmenách vo vlastnom kapitále;
- výkaz cash flow;
- komentár k týmto výkazom.

V prípade, ak budú zmeny vlastného kapitálu spôsobené iba transakciami s vlastníkmi a ziskom či stratou, môže účtovná jednotka, namiesto výkazu o súhrnnom výsledku a o zmenách vo vlastnom kapitále, zostaviť iba samostatný výkaz. (Nerudová a spol., 2009)

Zatiaľ, čo v základných princípoch a požiadavkách sa účtovná závierka podľa účtovnej smernice neodlišuje, významným rozdielom sú výkazy, ktoré je potrebné zostaviť. Výkaz o finančnej pozícii, o výsledku hospodárenia a komentár k výkazom sú obdobné ako v smernici, avšak výkaz o zmenách vlastného kapitálu ani výkaz cash flow sa v smernici nespomínajú. Podľa nej sú pre účtovné jednotky povinné len tri základné výkazy. Smernica však dovoľuje, aby členské štáty ustanovili povinnosť aj iných výkazov, nie je to však povolené pre malé podniky. Je teda možné vidieť, že požiadavky vykazovania sú vyššie pre zostavovanie výkazov podľa IFRS pre MSP.

Nerudová a spol. (2009) uvádzajú, že účtovné štandardy pre malé a stredné podniky poskytujú návod, aké základné informácie majú byť vymedzené vo výkaze o finančnej pozícii. Sú tam stanovené minimálne informácie, ktoré majú byť prezentované a v prípade potreby¹² je ich možné rozčleniť na viacero položiek. Tento výkaz podľa IFRS býva veľmi stručný a sú možné 2 formáty, konkrétne horizontálny a vertikálny. Štandard nepredpisuje presné poradie a formát, ale iba zoznam položiek, ktoré je potrebné odlíšiť. Pre informácie o výkonnosti podniku je možné využiť jediný výkaz o komplexnom výsledku alebo dva samostatné výkazy. Opäť je stanovený minimálny obsah, ktorý je možné kvôli zvýšeniu zrozumiteľnosti rozšíriť. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť pre druhové alebo účelové členenie, a to

¹² ak sú agregované do komplexných položiek

podľa toho, ktorý spôsob poskytne relevantnejšie informácie. Komentár k výkazom podľa IFRS býva veľmi obsiahly a dopĺňa informácie z ostatných výkazov.

Okrem základného rozdielu, že európska smernica nikde neuvádza výkaz o zmenách vlastného kapitálu a výkaz cash flow, je možné spozorovať ďalšie odlišnosti. Pre súvahu i výsledovku sú možné taktiež 2 alternatívy, princíp sa však odlišuje. V štandardoch sú stanovené minimálne položky, ktoré je nutné vymedziť a v určitých prípadoch je možné ich podrobnejšie rozčleniť. Nie je však predpísaný žiadny záväzný formát. Smernica stanovuje základné štruktúry, ktoré treba dodržať a vymedzuje možné zjednodušenia. Poznámky podľa smernice sú riešené podobne a sú stanovené minimálne požiadavky. Tie sa odlišujú podľa typov podnikov.

Čo sa týka konsolidovanej účtovnej závierky, IFRS pre MSP udáva povinnosť každej materskej spoločnosti povinnosť vypracovať za konsolidačný celok konsolidované účtovné výkazy. Jedinou výnimkou je situácia, kedy je materská spoločnosť zároveň dcérskym podnikom alebo keď vypracováva výkazy podľa plných IAS/IFRS. (Ficbauer, 2011)

Smernica oproti IFRS pre MSP uvádza ďaleko viac možností oslobodení od zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky. Malé skupiny sú od tejto povinnosti oslobodené vždy okrem situácie, kedy je určitý podnik v skupine subjektom verejného záujmu. Tiež sú oslobodené skupiny podnikom nevýznamné ako celok. Členské štáty tiež môžu oslobodiť aj stredne veľkú skupinu podnikov. Podobne ako u IFRS pre MSP, tak aj podľa smernice sú oslobodené tie materské podniky, ktoré sú zároveň dcérskymi. Sú však podľa smernice oslobodené iba v tom prípade, ak má tento materský podnik všetky akcie alebo podiely v oslobodenom podniku alebo má aspoň 90 % akcií a podielov v tomto podniku a ostatní akcionári alebo spoločníci s oslobodením súhlasia.

6.1.4 Oceňovanie

IFRS pre MSP požíva viacero metód pre oceňovanie, avšak základnými sú: (Nerudová a spol., 2009)

- **historická cena**, ktorá vychádza z nákladov vynaložených na obstaranie aktív alebo u záväzkov ako množstvo peňažných prostriedkov či ekvivalentov očakávaných pri úhrade záväzku;
- **reálna hodnota** ako čiastka, za ktorú je možné zmeniť aktívum či vyrovnať záväzok medzi informovanými partnermi, ktorí sú ochotní uskutočniť transakciu pri obvyklých podmienkach.

Smernica udáva základnú zásadu pre oceňovanie podľa obstarávacej ceny alebo výrobných nákladov. Tento spôsob oceňovania je možné pripodobniť historickej cene v medzinárodných štandardoch. Pre oceňovanie neobežného majetku je podľa smernice možné použiť sumu po precenení. Smernica teda pre oceňovanie takéhoto druhu aktív nepoužíva pojem reálna hodnota. S týmto označením sa v nej stretáme iba u finančných nástrojov, ktoré členské štáty musia povoliť alebo vy-

žadovať, prípadne môžu povoliť použitie reálnej hodnoty i pre ocenenie iného majetku.

Nerudová s spol. (2009) uvádza, že pre oceňovanie zásob IFRS pre MSP používa buď hodnotu nákladov na obstaranie alebo čistú realizovateľnú hodnotu. Realizovateľná hodnota je chápaná ako čiastka, ktorú účtovná jednotka očakáva, že dostane za predaj svojich zásob. Účtovná jednotka použije tú z dvoch čiastok, ktorá je nižšia. Obstarávacie náklady je možné jednotlivým položkám zásob priradiť na základe metódy individuálnych nákladov pre tie zásoby, ktoré nie sú bežne zameniteľné (napr. pri zásobách určených na konkrétny projekt). Pre bežne zameniteľné zásoby je možné použiť metódu FIFO alebo vážený aritmetický priemer.

Európska smernica používa pre oceňovanie zásob obstarávaciu cenu alebo vlastné náklady. Nepoužíva žiadnu realizovateľnú hodnotu ani porovnávanie viacerých hodnôt. Pre rovnaké kategórie zásob však taktiež povoľuje určité zjednodušenia. Podobne ako IFRS, tiež dáva možnosť ich ocenenia na základe váženého priemeru cien aj metódou FIFO. Smernica však okrem toho dáva možnosť členským štátom aj to, aby povolili aj metódu LIFO či inú osvedčenú metódu.

6.1.5 Zhrnutie komparácie

V komparácii ustanovení európskej smernice a IFRS pre MSP by bolo možné pokračovať ďalej. Nie je to však hlavným cieľom tejto práce. Bolo vidieť, že oboje je založené za účelom znížiť náročnosť pre malé a stredné podniky, pretože práve tieto podniky spomedzi všetkých prevažujú. Tieto malé a stredné podniky sú však definované odlišne. Smernica ich striktne stanovuje podľa základných hodnôt, ale IFRS takéto rozdeľovanie nepozná. Zatiaľ, čo IFRS pre MSP sú pomerne rozsiahle, európska smernica veľa vecí upravuje v omnoho menšej miere. Nedefinuje napr. základné pojmy akými sú aktíva, výnosy či náklady. K niektorým oblastiam, ako sú leasing, štátne dotácie či zamestnanecké pôžitky, sa nevyjadruje vôbec. Základné zásady pre vykazovanie sú síce podobné, výkazy sú však zostavované odlišne. Nielen, že IFRS udávajú päť povinných výkazov, pričom smernica len základné tri, zostavovanie je založené na odlišnom princípe bez presne definovanej štruktúry. Taktiež sú odlišnosti pre zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky. Rozdielov je však ďaleko viac napr. i čo sa týka oceňovania, a to hlavne u zásob.

7 Účtovníctvo v Českej republike od roku 2016

Froschová (2015) hovorí, že dňa 25. 8. 2015 podpísal prezident Miloš Zeman novelu zákona o účtovníctve, ktorá je zapríčinená nutnosťou transpozície novej smernice. Novela bola vyhlásená v Zbierke zákonov dňa 10. 9. 2015 pod číslom 221/2015 Sb. s účinnosťou od 1. 1. 2016. Podľa Pilátovej (2015) novela mení nasledujúce zákony:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetníctví;
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů;
- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Okrem novely zákonov boli v publikované aj tri novelizujúce vyhlášky Ministerstva financií: (Glogar, 2015)

- vyhláška č. 250/2015 Sb. pre účtovné jednotky, ktoré sú podnikateľmi;
- vyhláška č. 251/2015 Sb. pre účtovné jednotky, ktoré sú bankami a inými finančnými inštitúciami;
- vyhláška č. 252/2015 Sb. pre účtovné jednotky, ktoré sú poisťovňami.

7.1 Vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín

V dôvodovej správe k novele zákona o účtovníctve sa uvádza, že i keď pojmoslovie smernice sa má zladit' s modernou účtovnou terminológiou, do českého zákona o účtovníctve sa niektoré zmeny nepreniesli. Ku zmenám mali patriť napr. náhrada pojmu „účtovná závierka“ za pojem „finančný výkaz“ či náhrada „výročnej správy“ za „správu vedenia podniku“, avšak tieto pojmy sa nezmenili. Taktiež sa naďalej bude používať pojem „účtovná jednotka“ či „obchodná korporácia“ namiesto pojmu „podnik“. Ku zmenám nedošlo kvôli tomu, že obsahová podstata zostala rovnaká a terminologická zmena by musela prebehnúť v množstve ďalších predpisov, aby nenastal stav právnej neistoty. (Pilátová, 2015)

Do zákona o účtovníctve bola podľa Stružinského (2015) novo pridaná definícia „**subjektu verejného záujmu**“. Doteraz tieto subjekty boli definované v zákone o audítoroch a terajšie vymedzenie je podstatne užšie. Za subjekt verejného záujmu je podľa § 1a zákona č. 563/1991 Sb. považovaná:

- účtovná jednotka (obchodná spoločnosť), ktorá je o emitentom investičných cenných papierov prijatých na obchodovanie na európskom regulovanom trhu;
- banka, sporiteľné či úverové družstvo;
- poisťovňa alebo zaistovňa;
- penzijná spoločnosť;

- zdravotná poisťovňa.

Zásadnou novinkou zákona o účtovníctve je členenie účtovných jednotiek do kategórií a skupín. Na základe tohto rozdelenia prípadnú účtovným jednotkám povinnosti ohľadom spôsobu vedenia účtovníctva, rozsahu a obsahu účtovnej závierky či zverejňovania informácií. Rozhodujúcimi kritériami pre zaradenie sú hodnoty dosiahnuté ku dňu zostavenia účtovnej závierky, a to: (Pilátová, 2015)

- **aktíva celkom netto** ako úhrn aktív v netto hodnote zistený zo súvahy;
- **ročný úhrn čistého obratu** ako výška výnosov znížená o predajné zľavy, vydelená počtom mesiacov účtovného obdobia a vynásobená číslom dvanásť;
- **priemerný počet zamestnancov** ako priemerný prepočítaný evidenčný stav zamestnancov podľa Českého štatistického úradu.

Tab. 2 Kategórie podnikov a skupín v ČR od roku 2016

Kategórie	Aktíva celkom	Ročný úhrn čistého obratu	Priemerný počet zamestnancov
Mikro účtovná jednotka	≤ 9 000 000 Kč	≤ 18 000 000 Kč	≤ 10
Malá účtovná jednotka, Malá skupina účtovných jednotiek	≤ 100 000 000 Kč	≤ 200 000 000 Kč	≤ 50
Stredná účtovná jednotka, Stredná skupina účtovných jednotiek	≤ 500 000 000 Kč	≤ 1 000 000 000 Kč	≤ 250
Veľká účtovná jednotka, Veľká skupina účtovných jednotiek	> 500 000 000 Kč	> 1 000 000 000 Kč	> 250

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa § 1b zákona č. 563/1991 Sb.

Subjekty sú zaradené do kategórie mikro, malých a stredných účtovných jednotiek a skupín, pokiaľ ku dňu zostavenia súvahy neprekročia aspoň dve z troch stanovených kritérií. Za veľkú účtovnú jednotku či skupinu sú považované subjekty, ktoré aspoň dve z kritérií prekročia. Zároveň je veľkou účtovnou jednotkou vždy subjekt verejného záujmu a vybraná účtovná jednotka¹³. (Kadlec, 2014)

Podľa Pilátovej (2015) v účtovnom období, ktoré začalo od roku 2016, sa účtovné jednotky do jednotlivých kategórií zaraďujú na základe hodnôt z bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Pokiaľ v dvoch po sebe nasledujúcich súvahových dňoch prekročia alebo prestanú prekračovať dve hraničné hodnoty, zmenia svoje zaradenie od bezprostredne nasledujúceho účtovného

¹³ Medzi vybrané účtovné jednotky sa zaraďujú organizačné zložky štátu, štátne fondy podľa rozpočtových pravidiel, územné samosprávne celky, dobrovoľné zväzky obcí, Regionálne rady regiónov súdržnosti, príspevkové organizácie, Všeobecná zdravotná poisťovňa Českej republiky a zdravotné poisťovne.

obdobia. V prvom účtovnom období po vzniku sa účtovné jednotky zaradia do kategórie podľa predpokladu hodnôt ku koncu prvého účtovného obdobia.

7.2 Všeobecné ustanovenia a zásady

Do 31. 12. 2015 bola v zákone o účtovníctve uvedená povinnosť účtovných jednotiek viesť účtovníctvo tak, aby účtovná závierka podávala verný a poctivý obraz predmetu účtovníctva i finančnej situácie účtovnej jednotky. Od roku 2016 sa k tomu pridáva aj povinnosť zostaviť účtovnú závierku **zrozumiteľne**. Pridaný bol aj účel účtovnej závierky, aby na jej základe boli užívatelia schopní vykonávať ekonomické rozhodnutia. (Kadlec, 2014)

§ 7 zákona č. 563/1991 Sb. definuje, že **verné zobrazenie** je také, kedy obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnému stavu a je zobrazený v súlade s účtovnými metódami podľa zákona. **Poctivé zobrazenie** definuje ako použitie metódy spôsobom, ktorý vedie k dosiahnutiu vernosti. Účtovná jednotka je taktiež povinná používať účtovné metódy tak, aby tento spôsob vychádzal z predpokladu **nepretržitého pokračovania** v činnosti v dohľadnej budúcnosti. Usporiadanie a označovanie položiek vo výkazoch a taktiež ich obsahové vymedzenie a spôsoby oceňovania **nemôžu** účtovné jednotky **meniť**. Výnimkou sú situácie, kedy dôjde ku zmene predmetu podnikania či z dôvodu spresnenia verného zobrazenia či skvalitnenia vypovedacej schopnosti účtovnej závierky. Účtovné jednotky sú povinné v prílohe účtovnej závierky uviesť informácie s použitými metódami a sú povinné účtovať o aktívach, pasívach, nákladoch aj výnosoch zvlášť **bez vzájomného zúčtovania** (okrem určitých výnimiek).

Novelou zákona bol upravený **predmet účtovníctva**. Predmetom účtovníctva je: (Pilátová, 2015)

- **podvojný účtovníctvo**
 - vedenie účtovníctva podľa medzinárodných účtovných štandardov IAS/IFRS;
 - „české/ účtovníctvo
 - v plnom rozsahu;
 - v zjednodušenom rozsahu;
- **jednoduché účtovníctvo.**

Vedenie účtovníctva v plnom rozsahu je povinné pre mikro a malé účtovné jednotky s povinnosťou auditu a pre stredné a veľké účtovné jednotky. ZOÚ ďalej vymedzuje účtovné jednotky, ktoré môžu viesť účtovníctvo v zjednodušenom rozsahu a tie, ktoré môžu viesť jednoduché účtovníctvo. (Pilátová, 2015)

Jednoduché účtovníctvo bolo k 31. 12. 2003 zrušené, avšak určité typy účtovných jednotiek mohli naďalej tento spôsob účtovania používať a postupovali tak podľa už neplatného zákona. Novela zákona vrátila tento pojem naspäť a je možné použiť jednoduché účtovníctvo napr. pre spolky, odborové organizácie, organizácie zamestnávateľov, cirkvi, náboženské inštitúcie, cirkevné inštitúcie či honebné spoločenstvá. Musia však splniť ďalšie podmienky: (Martínková, 2015)

- nie sú platcami DPH;
- celkové príjmy za posledné účtovné obdobie nepresiahnu 3 000 000 Kč;
- hodnota majetku nepresiahne 3 000 000 Kč.

7.3 Účtovná závierka

Účtovnú závierku účtovných jednotiek tvoria: (Pilátová, 2015)

- „rozvaha“;
- „výkaz zisku a ztráty“;
- „příloha“;
- „přehled o peněžních tocích“ (u obchodných spoločností);
- „přehled o změnách vlastního kapitálu“ (u obchodných spoločností).

Pilátová (2015) ďalej uvádza, že **mikro a malé účtovné jednotky nie sú povinné zostavovať prehľad o peňažných tokoch ani prehľad o zmenách vlastného kapitálu**. K ďalším výnimkám patria niektoré subjekty verejného záujmu, ktoré nemusia zostavovať prehľad o peňažných tokoch¹⁴.

Froschová (2015) hovorí, že k ďalším zjednodušeniam pre mikro a malé účtovné jednotky patrí možnosť zostavovania súvahy a výkazu zisku a straty v **skrátenom rozsahu** (pre malé účtovné jednotky viac položiek ako pre mikro). Súvahu môžu účtovné jednotky zostavovať v skrátenom rozsahu v tom prípade, že nebudú podliehať povinnému auditu. Výkaz zisku a straty v skrátenom rozsahu môžu zostavovať tie účtovné jednotky, ktoré nie sú obchodnými spoločnosťami a nepodliehajú povinnosti auditu. Běhounek (2015) dodáva, že uvedené podmienky sa po novom týkajú i akciových spoločností. Došlo ku zmene pojmoslovia oproti doterajšiemu „zjednodušenému rozsahu“.

Vyhláška ďalej stanovuje i podmienky pre zostavovanie prílohy k účtovnej závierke. Sú rozdelené na základe kategórií účtovných jednotiek. Mikro a malé účtovné jednotky bez povinnosti auditu uvádzajú len základné informácie, mikro a malé účtovné jednotky s povinnosťou auditu k základným informáciám pridávajú časť ďalších informácií, stredné a veľké účtovné jednotky uvádzajú základné i všetky ďalšie informácie, pričom veľké účtovné jednotky musia navyše uviesť ešte doplňujúce informácie. (Kučerová, 2015)

Od roku 2016 sa taktiež zmenila štruktúra súvahy i výkazu zisku a straty, konkrétne sa jedná o zmeny v usporiadaní a význame jednotlivých riadkov.¹⁵ Štruktúra prehľadu o peňažných tokoch a prehľadu o zmenách vlastného kapitálu sa nezmenila. Medzi najzásadnejšie zmeny, ktoré majú dopad na súvahu a výkaz zisku a straty patria: (InterConsult, 2016)

¹⁴ Sú nimi banky, sporiteľne, úverové družstvá, poisťovne, zaist'ovne a penzijné spoločnosti.

¹⁵ Vyhláška č. 250/2015 Sb. popisuje novú štruktúru súvahy v prílohe č. 1, štruktúru druhového členenia výkazu zisku a straty v prílohe č. 2 a štruktúru účelového členenia výkazu zisku a straty v prílohe č. 3.

- **zrušenie zriadiovacích výdajov** (zrušenie riadku v súvahe, novo považované za náklady);
- **odpisovanie goodwillu** (doba odpisovania môže byť na rozhodnutí účtovnej jednotky dlhšia ako 60 mesiacov, max. však 120 mesiacov);
- **zásoby vlastnej činnosti** (novo účtovanie zmeny prostredníctvom nákladov v účtovnej skupine 58, nie pomocou výnosov);
- **ocenenie zásob vlastnej činnosti** (vlastné náklady zásob vytvorených vlastnou činnosťou sa oceňujú v skutočnej výške alebo na základe kalkulácie, pričom vlastné náklady zahŕňajú priame náklady, ale tiež môžu zahŕňať pomernú časť variabilných a fixných nepriamych nákladov priraditeľných k danému výkonu a obdobiu, náklady na predaj sa nezahŕňajú);
- **aktivácia** (účtovanie pomocou nákladov v účtovnej skupine 58, nie výnosov ako doteraz);
- **úpravy hodnôt v prevádzkovej oblasti** (už nie pojem odpisy, ale Úpravy hodnôt dlhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé alebo dočasné);
- **úroky** (nákladové i výnosové úroky sa delia na ovládanú alebo ovládajúcu osobu a na ostatné);
- **dary** (už sa neúčtujú proti vlastnému kapitálu, ale sú buď nákladom alebo výnosom, pričom nepeňažné dary sú iným prevádzkovým výnosom či nákladom a peňažné dary ostatným finančným výnosom alebo nákladom);
- **mimoriadny výsledok hospodárenia** (už nie je vo výkaze zisku a straty uvádzaný v samostatnej časti, ale ako súčasť prevádzkových alebo finančných výsledkov hospodárenia);
- **minulé obdobie vo výkazoch** (hlavné zásady prevodu medzi výkazmi špecifikované v českom účtovnom štandarde pre podnikateľov č. 024).

Ďalej podľa Pilátovej (2015) došlo i ku zmene vo výpláte **podielov na zisku**. Zákon o účtovníctve od roku 2016 obsahuje novú podmienku pre vyplácanie podielov na zisku. V prípade, ak sú náklady na vývoj vykázané v aktívach súvahy, je zakázané akékoľvek vyplácanie podielov na zisku. Jedinou výnimkou je situácia, kedy sú disponibilné zdroje pre vyplácanie podielov na zisku a nerozdelený zisk minulých období najmenej rovné neodpísanej časti nákladov na vývoj. V zákone však nenájdeme definovanie, čo je považované za náklady na vývoj.

Zákon do 31. 12. 2015 udával účtovným jednotkám povinnosť uviesť v prílohe i informácie o skutočnostiach, ktoré poskytujú ďalšie informácie o podmienkach a situáciách existujúcich ku koncu súvahového dňa a taktiež o skutočnostiach, ktoré existovali ku koncu obdobia ako neisté podmienky či situácie a menia významných spôsobom pohľad na finančnú situáciu danej účtovnej jednotky. Od roku 2016 musí byť zohľadnený dopad udalostí, ktoré nastali ku koncu súvahového dňa i v tom prípade, ak sa stali zrejmy až medzi súvahovým dňom a zostavením účtovnej závierky. Ak došlo k významným **udalostiam až po súvahovom dni**, je potrebné tieto udalosti popísať v prílohe k účtovnej závierke a tiež kvantifikovať ekonomické dopady. (Kadlec, 2014)

Zmena sa týka i definície **rezerv**, kedy podľa § 26 zákona č. 563/1991 Sb. do 31. 12. 2015 boli vymedzené ako rezervy na riziká a straty, na daň z príjmov, na dôchodky a podobné záväzky, na reštrukturalizáciu, ďalej tiež technické rezervy či rezervy podľa zvláštnych právnych predpisov. Od 1. 1. 2016 zákon definuje, že rezervy sú určené k pokrytiu záväzkov alebo nákladov, ktoré sa k súvahovému dňu predpokladajú, že nastanú, avšak nie je jasná ich výška alebo okamih vzniku. Rezerva predstavuje najlepší odhad nákladov, ktoré pravdepodobne nastanú alebo u záväzkov čiastku k vysporiadaniu. Zároveň sa rezervy nemôžu použiť k úpravám hodnôt aktív. Medzi rezervy sa tiež zahrňajú technické rezervy a ďalšie rezervy podľa právnych predpisov.

Palčák a Sikora (2015) uvádzajú, že došlo i k doplneniu definície a použitia **reálnej hodnoty**. Zákon najnovšie nepovoľuje mikro účtovným jednotkám oceňovať majetok a záväzky reálnou hodnotou. Neplatí to však pre tie mikro účtovné jednotky, ktoré pôsobia na finančnom trhu a podliehajú pravidlám obozretnosti alebo pre tie, ktoré podliehajú tejto povinnosti podľa iného vnútroštátneho predpisu.

Čo sa týka **časového rozlišovania**, v tejto oblasti ku zmenám nedošlo. Naďalej je povinnosťou všetkých účtovných jednotiek používať na základe akruálneho princípu časové rozlíšenie. Výnimkami zostali situácie, kedy ide o nevýznamné čiastky a o pravidelne sa opakujúce platby (za predpokladu, že sa výrazne neovplyvní vecná a časová súvislosť nákladov a výnosov). (Malimánková, 2015)

7.4 Výročná správa

I keď podľa Pilátovej (2015) mal byť pojem „výročná správa“ nahradený pojmom „správa o hospodárení podniku“, nestalo sa tak. Kadlec (2014) uvádza, že výročnú správu sú povinné vyhotoviť tie **účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítorom**. Čo sa týka obsahu, bolo doplnené, že výročná správa okrem iného musí obsahovať aj informácie o nadobudnutí vlastných akcií. Od roku 2016 tak k náležitostiam výročnej správy patria finančné a nefinančné informácie o:

- skutočnostiach, ku ktorým došlo až po súvahovom dni, avšak sú významné pre naplnenie účelu výročnej správy;
- predpokladanom vývoji činnosti účtovnej jednotky;
- aktivitách v oblasti výskumu a vývoja;
- nadobudnutí vlastných akcií;
- aktivitách, ktoré sa vykonávajú v oblasti ochrany životného prostredia a pracovnoprávnych vzťahov;
- skutočnosti, či má daná účtovná jednotka pobočku či inú organizačnú zložku podniku v zahraničí;
- ďalších skutočnostiach požadovaných podľa zvláštnych právnych predpisov.

Behounek (2015) hovorí, že mikro, malé a stredné účtovné jednotky vo výročnej správe nemusia uvádzať nefinančné informácie¹⁶.

7.5 Konsolidovaná účtovná zvierka a správy

Povinnosť zostavovania konsolidovanej účtovnej zvierky sa týka strednej a veľkej skupiny účtovných jednotiek. **Malé skupiny** sú od tejto povinnosti **oslobodené** okrem situácie, kedy obsahujú subjekt verejného záujmu. (SP Audit, 2015)

Účtovná jednotka (vrátane subjektu verejného záujmu) sa nemusí zahrnúť do konsolidačného celku v tom prípade, ak: (§ 22a zákona č. 563/1991 Sb.)

- sa jedná o mimoriadne prípady, kedy nie je možné získať potrebné podklady bez neprimeraných nákladov alebo bez zbytočného zdržania;
- podiely tejto účtovnej jednotky sú držané iba za účelom následného predaja;
- prísne a dlhodobé obmedzenia podstatne bránia konsolidujúcej účtovnej jednotke vo výkone jej práv pri nakladaní s majetkom alebo pri výkone jednotného riadenia.

Taktiež konsolidujúca účtovná jednotka nemusí zostaviť konsolidovanú účtovnú zvierku ani v tom prípade, ak konsolidujúca účtovná jednotka ovláda iba v úhrne nevýznamné konsolidované účtovné jednotky. (§ 22a zákona č. 563/1991 Sb.)

Ďalšou situáciou, kedy konsolidujúca účtovná jednotka nemusí zostavovať konsolidovanú účtovnú zvierku, je vtedy, ak je súčasne konsolidovanou jednotkou zahrnutou do konsolidačného celku inej konsolidujúcej osoby za predpokladu, že táto iná konsolidujúca jednotka drží: (§ 22aa zákona č. 563/1991 Sb.)

- všetky podiely konsolidujúcej účtovnej jednotky;
- minimálne 90 % podielov konsolidujúcej účtovnej jednotky a ostatní akcionári alebo spoločníci schválili nezostavenie konsolidovanej účtovnej zvierky;
- menej ako 90 % podielov konsolidujúcej účtovnej jednotky, ale ostatní akcionári či spoločníci, ktorí držia podiel v konsolidujúcej účtovnej jednotke nepožiadali najneskôr 6 mesiacov pred koncom účtovného obdobia, aby sa konsolidovaná účtovná zvierka zostavila, pričom tento podiel je najmenej 10 %.

7.6 Uverejňovanie

Neauditované účtovné jednotky, ktoré sa zapisujú do verejného registra, majú povinnosť zverejniť účtovnú zvierku spoločne s výročnou správou pre obdobie, ktoré začalo v roku 2015, najneskôr do 30. 11. 2017. Pre obdobie, ktoré začalo v roku 2016, je lehota stanovená na 12 mesiacov od súvahového dňa. Pre účtovné jednotky, ktoré podliehajú povinnému auditu zostala lehota 30 dní od súbehu vydania audítorského výroku a schválenia účtovnej zvierky valným zhromaždením. Rov-

¹⁶ napr. o predpokladanom vývoji spoločnosti či o aktivitách v oblasti výskumu a vývoja

naké podmienky existujú aj pre zverejňovanie správy o platbách a konsolidovanej správy o platbách. (Levová, 2015)

Behounek (2015) uvádza, že mikro a malé účtovné jednotky, ktoré nepodliehajú auditu, nemusia zverejňovať výkaz zisku a straty. Pokiaľ ide je účtovné jednotky, ktoré sa zapisujú do verejných registrov, sú naďalej povinné zverejniť ostatné časti účtovnej závierky.

7.7 Audit

Medzi povinne auditované účtovné jednotky patria: (Pilátová, 2015)

- **veľké účtovné jednotky** (s výnimkou vybraných, ktoré nepatria medzi subjekty verejného záujmu);
- **stredné účtovné jednotky**;
- malé účtovné jednotky v prípade, že sú **akciovými spoločnosťami** alebo zverejňovacími fondami a dosahujú alebo prekročujú aspoň **jedno stanovené kritérium** za aktuálne a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie;
- **ostatné** malé účtovné jednotky, ak dosiahli alebo prekročili aspoň **dve** z hodnôt za aktuálne a bezprostredne predchádzajúce obdobie.

Levová (2015) uvádza, že hodnoty kritérií zostávajú rovnaké, pričom aktíva je po novom treba brať v netto hodnote. Jedná sa o nasledujúce kritériá:

- **aktíva celkom:** 40 mil. Kč;
- **úhrn čistého obratu:** 80 mil. Kč;
- **priemerný prepočítaný počet zamestnancov:** 50.

Levová (2015) ďalej uvádza, že novinkou bude povinnosť auditu pre novo vzniknuté účtovné jednotky v tom prípade, pokiaľ sa predpokladá, že sa v danom účtovnom období stanú strednými alebo veľkými účtovnými jednotkami.

Okrem novely zákona o účtovníctve sa zmeny týkajú aj zákona o audítoroch. Už nebude možné rozdeliť správu audítora na overenie samotnej účtovnej závierky a následné overenie výročnej správy. Audítor teda musí mať výročnú správu dostatočne včas, aby sa mohol vyjadriť, či neobsahuje nesprávnosti. Pokiaľ ju audítor nebude mať k dispozícii počas overovania účtovnej závierky, bude musieť modifikovať správu audítora z dôvodu obmedzenia rozsahu. Tieto zmeny sa týkajú i audítorských správ za účtovné obdobie 2015. (SP Audit, 2015)

7.8 Správa o platbách vládám

Ďalšou novinkou zákona je povinnosť pre veľké účtovné jednotky vrátane subjektov verejného záujmu zostavovať a zverejňovať správu o platbách vládám¹⁷. Jedná sa o jednotky, ktoré pôsobia v ťažobnom priemysle alebo v odvetví ťažby dreva

¹⁷ Podľa časti siedmej zákona č. 563/1991 sa táto správa nazýva „Správa o platbách orgánom správy členského štátu Európskej únie alebo tretej krajiny“.

v pôvodných lesoch. Malo by to priniest' väčšiu transparentnosť v platbách odvedených vládám. (Hartmann, 2015)

Do správy o platbách sa neuvádza platba, ktorá bola jednorazová či ako rad súvisiacich platieb, ak za účtovné obdobie neprekročí čiastku 2 600 000 Kč. (§ 32b zákona č. 563/1991 Sb.)

8 Účtovníctvo na Slovensku od roku 2016

Vplyvom implementácie európskej smernice č. 2013/34/EU bol zákon o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. niekoľko krát novelizovaný. Ustanovenia smernice sa odzrkadlili najmä v nasledujúcich zneniach zákona: (Slovenská živnostenská komora, 2016)

- Zákon o účtovníctve účinný od 1. 1. 2014,
- Zákon o účtovníctve účinný od 1. 1. 2015,
- Zákon o účtovníctve účinný od 1. 7. 2015,
- Zákon o účtovníctve účinný od 1. 1. 2016,
- Zákon o účtovníctve účinný od 17. 6. 2016.

KPMG (2014) uvádza, že k veľkým zmenám na základe európskej smernice došlo aj v Opatreniach MF SR.

8.1 Vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín

Do zákona od 1. 1. 2015 pribudla definícia **subjektov verejného záujmu**. Dovtedy boli definované len v zákone o audítoroch. Tieto definície nie sú totožné. Zákon o účtovníctve definuje subjekty verejného záujmu nasledovne: (KPMG, 2014)

- účtovná jednotka, ktorá je o emitentom cenných papierov prijatých na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu;
- banka, pobočka zahraničnej banky;
- Exportno-importná banka Slovenskej republiky;
- poisťovňa, zaist'ovňa a pobočky zahraničných poisťovní a zaist'ovní;
- zdravotná poisťovňa;
- správcovská spoločnosť a pobočka správcovskej spoločnosti;
- dôchodková správcovská spoločnosť;
- doplnková dôchodková spoločnosť;
- Centrálny depozitár cenných papierov;
- obchodník s cennými papiermi;
- platobná inštitúcia;
- subjekt kolektívneho investovania;
- dôchodkový fond;
- pobočka zahraničnej finančnej inštitúcie;
- účtovná jednotka prekračujúca veľkostné kritériá, ktoré sú 170 000 EUR pre majetok, 170 000 000 EUR pre čistý obrat a 2 000 zamestnancov.

Podľa Advokátskej kancelárie (2014) bolo najpodstatnejšou zmenou v zákone o účtovníctve k 1. 1. 2014 zavedenie mikro a malých účtovných jednotiek. Benko (2015) však uvádza, že od roka 2015 boli kategórie účtovných jednotiek upravené. Okrem mikro a malých účtovných jednotiek tiež boli vymedzené veľké účtovné jednotky. Slovenská republika nevyčlenila skupinu stredne veľkých účtovných jed-

notiek a zostali tak v spoločnej kategórii s veľkými s rovnakými požiadavkami. Zatriedenie účtovných jednotiek do veľkostných kritérií sa týka:

- obchodných spoločností;
- družstiev;
- fyzických osôb, ktoré vedú podvojnú účtovníctvo pre zistenie základu dane;
- fyzických osôb podnikateľov zapísaných do Obchodného registra;
- pozemkových družstiev.

Veľkostnými kritériami pre zatriedenie účtovných jednotiek sú: (Benko, 2015)

- **celková suma majetku** zistená zo súvahy po zohľadnení úprav z precenenia a po znížení o oprávky (ide teda o netto hodnotu, pričom do 31. 12. 2014 sa posudzovala hodnota brutto);
- **čistý obrat** ako výška výnosov dosahovaná z predaja výrobkov, tovarov a služieb znížená o zľavy, pričom v účtovnej jednotke, ktorá má v predmete činnosti i dosahovanie iných výnosov ako z predaja výrobkov, tovarov a služieb, sa do čistého obratu zahrňajú aj tieto iné výnosy po odčítaní zliav;
- **priemerný prepočítaný počet zamestnancov**, ktorý nie je bližšie špecifikovaný.

Tab. 3 Kategórie podnikov a skupín v SR od roku 2015

Kategórie	Celková suma majetku	Čistý obrat	Priemerný prepočítaný počet zamestnancov
Mikro účtovná jednotka	≤ 350 000 EUR	≤ 700 000 EUR	≤ 10
Malá účtovná jednotka	≤ 4 000 000 EUR	≤ 8 000 000 EUR	≤ 50
Veľká účtovná jednotka	> 4 000 000 EUR	> 8 000 000 EUR	> 50

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa § 2 zákona č. 431/2002 Z. z.

KPMG (2015) uvádza, že mikro a malé účtovné jednotky nesmú prekročiť dve troch stanovených kritérií v dvoch po sebe nasledujúcich obdobiach a veľkými sa stanú tie, ktoré dve z troch kritérií prekročia. Podľa Mintála (2015) sa novovzniknuté účtovné jednotky môžu sami rozhodnúť, do ktorej veľkostnej kategórie sa zaradia a zostanú v nej aj bezprostredne nasledujúce obdobie. V prípade, ak účtovná jednotka spĺňa podmienky pre mikro účtovnú jednotku, môže sa rozhodnúť, že bude postupovať ako malá účtovná jednotka. Benko (2015) dodáva, že účtovné jednotky sa prvýkrát zatriedujú do kategórií od prvého dňa účtovného obdobia v roku 2015 a hodnoty sa posudzujú k poslednému dňu predchádzajúceho účtovného obdobia.

Ak budú v prípade mikro a malých účtovných jednotiek veľkostné kritériá prekročené a v prípade veľkých účtovných jednotiek neprekročené v dvoch po se-

be nasledujúcich obdobiach, zmena zatriedenia nastane až v treťom účtovnom období. Táto zmena je pre účtovné jednotky povinná. (KPMG, 2015)

Zákon od roku 2016 vymedzuje **skupinu účtovných jednotiek** ako materskú účtovnú jednotku a všetky jej dcérske účtovné jednotky. Naďalej však kvôli zaužívaniu v praxi používa pojem „konsolidovaný celok“. (Účtuj.sk, 2015)

8.2 Všeobecné ustanovenia a zásady

Čo sa týka predmetu účtovníctva, v posledných rokoch nenastali zmeny zákona. § 2 zákona č. 431/2002 Z. z. hovorí, že účtovná jednotka účtuje buď v sústave **podvojného** alebo **jednoduchého účtovníctva**. Predmetom je účtovanie o stave a pohybe majetku i záväzkov, rozdiel majetku a záväzkov, výnosoch, nákladoch, príjmoch, výdavkoch a výsledku hospodárenia účtovnej jednotky.

Taktiež neboli upravené ani zásady pre zostavovanie účtovnej závierky a § 7 zákona č. 431/2002 Z. z. hovorí, že účtovná závierka má poskytovať verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a o finančnej situácii účtovnej jednotky. **Verné zobrazenie** je také, ak obsah položiek zodpovedá skutočnosti a musí byť v súlade s účtovnými zásadami a metódami, ktoré sú ustanovené. **Pravdivé zobrazenie** je vtedy, ak sú použité tie zásady a metódy, ktoré vedú k takému vernému zobrazeniu skutočností. Ďalšou zásadou je to, že účtovná jednotka musí počas jedného účtovného obdobia používať **rovnaké metódy**. V prípade, ak ich účtovná jednotka zmení, musí ich používať od prvého dňa účtovného obdobia. Účtovná jednotka ďalej musí používať účtovné zásady a metódy tak, aby vychádzali z predpokladu **nepretržitého pokračovania** činnosti aspoň v nasledujúcich 12 mesiacoch. Povinnosťou je taktiež (s výnimkou niektorých prípadov) účtovanie majetku, záväzkov, nákladov, výnosov, výdavkov a príjmov v účtovných knihách **bez vzájomného započítania**.

8.3 Účtovná závierka

Účtovná závierka podnikateľov podľa Varmusovej (2015) obsahuje v podvojnóm účtovníctve, okrem všeobecných náležitostí, tiež:

- **súvahu,**
- **výkaz ziskov a strát,**
- **poznámky.**

Údaje v účtovnej závierke musia byť podľa § 17 zákona č. 431/2002 Z. z. užitočné pre používateľa. Sú posudzované z hľadiska významnosti a musia byť zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé.

KPMG (2014) uvádza, že od 1. januára 2014 je účtovná závierka mikro účtovných jednotiek zjednodušená. Tieto zjednodušenia sa týkajú všetkých jej súčastí. Účtovná závierka mikro účtovných jednotiek je upravená v samostatnom opatrení MF SR. Varmusová (2015) ďalej dodáva, že od 1. 1. 2015 platia nové opatrenia

zvlášť pre zostavovanie účtovnej závierky pre malé účtovné jednotky a zvlášť pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu.

Mikro účtovná jednotka na základe opatrenia zostavuje **skrátenu súvahu aj skrátenu výkaz ziskov a strát**. Zjednodušenia v súvahe sa týkajú napr. kumulovania niektorých položiek či vykazovaní informácií iba v netto hodnote. Položky v skrátrenom výkaze ziskov a strát sú zoskupením jednotlivých položiek plného výkazu. Poznámky u mikro účtovnej jednotky sa delia na tri skupiny: (Varmusová, 2016)

- všeobecné údaje;
- informácie o prijatých postupoch;
- informácie vysvetľujúce a dopĺňujúce súvahu a výkaz ziskov a strát.

Malé a veľké účtovné jednotky postupujú podľa samostatných opatrení, používajú však rovnaké tlačivo pre súvahu i výkaz ziskov a strát. Rozdielne sú ale požiadavky pre zverejňovanie informácií v účtovnej závierke. Malé účtovné jednotky majú oproti mikro účtovným jednotkám väčší rozsah požiadaviek na zverejnenie v poznámkach. Veľkým účtovným jednotkám okrem nich pribudli ešte ďalšie požiadavky. Patria k nim napr. **prehľad o pohybe vlastného imania** a **prehľad o pohybe peňažných tokov**. (Benko, 2015)

Čo sa týka zmien roku 2016 s dopadom na účtovnú závierku, bola upravená situácia, kedy sa životnosť **goodwillu** a aktivovaných nákladov na vývoj nedá spoľahlivo odhadnúť. V prípade, že dôjde k tejto situácii, musia sa odpísať najneskôr do piatich rokov od obstarania. Naďalej však platí, že ak nedošlo k úplnému odpísaniu aktivovaných nákladov na vývoj, účtovná jednotka môže rozdeliť zisk iba pod tou podmienkou, že úhrnná výška rezervných fondov a iných zložiek vlastného imania dostupných na vyplácanie prevyšuje celkovú výšku neodpísaných aktivovaných nákladov na vývoj. (KPMG, 2015)

KPMG (2015) ďalej uvádza, že Slovenská republika využila možnosť používať **metódu vlastného imania**. Táto metóda môže byť použitá na ocenenie akcií a podielov v dcérskej účtovnej jednotke a v účtovnej jednotke s podielovou účasťou. Pri použití tejto metódy naďalej platí povinnosť použiť ju na ocenenie všetkých takýchto podielov. Účtovná jednotka, v ktorej má táto účtovná jednotka podielovú účasť, je povinná poskytnúť informácie o štruktúre vlastného imania. Benko (2015) hovorí, že pribudla tiež definícia podielovej časti. Rozumieme pod ňou aspoň dvadsaťpercentný podiel na základnom imaní inej účtovnej jednotky držaný pre tvorenie trvalého prepojenia s ňou, pričom má prepojenie prispievať k činnosti účtovnej jednotky.

Taktiež od roku 2016 došlo i ku zmene definície **obstarávacej ceny**. Je ňou cena, za ktorú bol obstaraný majetok vrátane nákladov, ktoré súvisia s obstaraním a tiež všetky zníženia tejto obstarávacej ceny. (Benko, 2015)

S nadväznosťou na európsku smernicu bolo k 1. 1. 2016 zrušené oceňovanie reprodukčnou obstarávacou cenou. Tam, kde sa doteraz využívalo toto ocenenie, sa bude väčšinou používať oceňovanie reálnou hodnotou. Došlo i k ďalším zmenám týkajúcich sa oceňovania **reálnou hodnotou**, pričom táto hodnota naďalej

nie je všeobecne definovaná. Cenné papiere určené na predaj je po novom možné oceňovať nielen obstarávacou cenou, ale tiež reálnou hodnotou. Bolo upravené aj ustanovenie ocenenia reálnou hodnotou tak, aby ju bolo možné vždy získať. Pre tento účel sa ustanovilo používanie oceňovacích modelov. (KPMG, 2015)

§ 27 zákona č. 431/2002 Z. z. uvádza, mikro účtovné jednotky, účtovné jednotky nezaložené za účelom podnikania a účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva neoceňujú majetok a záväzky reálnou hodnotou (okrem obchodných spoločností a družstiev zanikajúcich bez likvidácie). Taktiež tieto účtovné jednotky neoceňujú majetok metódou vlastného imania.

S účinnosťou k 31. 12. 2014 došlo ku zmene v **časovom rozlišovaní** nákladov a výnosov. Mikro účtovné jednotky nemusia časovo rozlišovať v prípade, ak ide o nevýznamný a stále sa opakujúci účtovný prípad medzi dvoma účtovnými obdobiami. Neplatí to však v prípade, ak ide o dotácie a emisné kvóty. Malé a veľké účtovné jednotky nemusia účtovať na účtoch časového rozlíšenia, ak je účtovný prípad nevýznamný, stále sa opakuje a týka sa posledného a prvého mesiaca účtovného obdobia. (Deloitte, 2015)

Podľa KPMG (2015) okrem časového rozlišovania a predpísaných nových štruktúrach pre výkazy, došlo k 31. 12. 2014 i k ďalším významným zmenám. Vo výkaze ziskov a strát boli zrušené položky mimoriadne náklady a mimoriadne výnosy. Deloitte (2015) dopĺňa, že výsledok hospodárenia sa sleduje za hospodársku a za finančnú činnosť. Zanikol tak výsledok hospodárenia za činnosť bežnú. Ďalej ešte došlo k zániku prevodových účtov.

8.4 Výročná správa

Povinnosť zostaviť výročnú správu majú tie **účtovné jednotky** (okrem výnimiek¹⁸), ktoré majú povinnosť overenia účtovnej závierky audítormi. (KPMG, 2016)

§ 20 zákona č. 431/2002 Z. z. uvádza základné informácie, ktoré musí minimálne obsahovať výročná správa:

- vývoj účtovnej jednotky, jej stav, riziká a neistoty, taktiež analýzu stavu a prognózy vývoja i dôležité finančné a nefinančné ukazovatele vrátane informácií o vplyve na životné prostredie;
- významné udalosti, ktoré nastali až po skončení účtovného obdobia;
- predpokladaný budúci vývoj činnosti v účtovnej jednotke;
- náklady na činnosť v oblasti výskumu a vývoja;
- nadobúdanie vlastných či ostatných akcií, dočasných listov a obchodných podielov materskej účtovnej jednotky;
- návrh na rozdelenie zisku či vyrovnanie straty;

¹⁸ Výnimkami sú pobočky zahraničnej banky, pobočky zahraničnej správcovskej spoločnosti, pobočky poisťovne z iného členského štátu, pobočky zahraničnej poisťovne, pobočky zahraničnej zaisťovne z iného členského štátu, pobočky zahraničnej zaisťovne a pobočky zahraničného obchodníka s cennými papiermi.

- údaje podľa osobitných predpisov;
- informácie, či má účtovná jednotka v zahraničí organizačnú zložku.

Od 1. januára 2016 došlo ku zmenám ohľadom auditu výročných správ. Výročná správa musí poskytovať verný a pravdivý obraz. Audítora ju musí overiť do jedného roka od skončenia účtovného obdobia. Je povinný vyjadriť názor, či je výročná správa v súlade s účtovnou závierkou a taktiež vyjadril názor na vybrané informácie vo výročnej správe, ak v nej zistí významné nesprávnosti. Musí potom charakterizovať každú takúto významnú nesprávnosť. (Účtuj.sk, 2015)

8.5 Konsolidovaná účtovná závierka a správy

Od 1. 1. 2016 boli vymedzené povinnosti pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky. Zostavuje ju tá materská účtovná jednotka, ktorá má povinnosť a taktiež vyhotoví konsolidovanú výročnú správu spoločne s konsolidovanou správou o platbe. Konsolidovaná účtovná závierka podlieha povinnému auditu. (Účtuj.sk, 2015)

Došlo taktiež ku zmene slov, kedy „ovládať účtovnú jednotku“ sa nahradilo slovami „vykonávať rozhodujúci vplyv v účtovnej jednotke“. Upravená bola aj definícia dcérskej účtovnej jednotky, ktorou je tá účtovná jednotka, v ktorej má materská účtovná jednotka rozhodujúci vplyv buď priamo alebo nepriamo prostredníctvom svojich dcérskych účtovných jednotiek. (Účtuj.sk, 2015)

Zmena nastala i v podmienkach **oslobodenia** z dôvodu nedosahovania veľkostných podmienok i oslobodenia na medzistupni skupiny. Materská účtovná jednotka nie je povinná zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku, ak: (Účtuj.sk, 2015)

- ku dňu, ku ktorému sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka na základe individuálnych závierok materskej i všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek nespĺňa aspoň dve z troch podmienok, ktorými sú:
 - celková suma majetku netto materskej a jej dcérskych účtovných jednotiek presahuje 24 000 000 €,
 - čistý obrat materskej a jej dcérskych účtovných jednotiek presahuje 48 000 000 €,
 - priemerný prepočítaný počet zamestnancov materskej a jej dcérskych účtovných jednotiek presahuje 250 za účtovné obdobie, alebo
- ku dňu, ku ktorému sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka, nie sú za konsolidovaný celok po konsolidácii kapitálu, vzájomných vzťahov medzi účtovnými jednotkami, výsledku hospodárenia a nákladov a výnosov splnené aspoň dve z troch podmienok, ktorými sú:
 - celková suma majetku netto materskej a jej dcérskych účtovných jednotiek presahuje 20 000 000 €,
 - čistý obrat materskej a jej dcérskych účtovných jednotiek presahuje 40 000 000 €,

- priemerný prepočítaný počet zamestnancov materskej a jej dcérskych účtovných jednotiek presahuje 250 za účtovné obdobie.

Materská účtovná jednotka ďalej podľa Účtuj.sk (2015) nemusí zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku v tom prípade, ak má ku dňu, ku ktorému by sa zostavovala konsolidovaná účtovná závierka len také dcérske účtovné jednotky, ktoré splnia aspoň jednu z podmienok:

- jestvujú dlhodobé prekážky závažným spôsobom brániace vo výkone práv materskej účtovnej jednotky k majetku dcérskej účtovnej jednotky či práv v jej riadení;
- údaje, ktoré sú nevyhnuté pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky, sú možné získať iba za neprimerané náklady či s nadmerným omeškaním;
- držanie podielu materskej účtovnej jednotky v dcérskej je iba za účelom predaja.

8.6 Uverejňovanie

Od roku 2014 sa na Slovensku ukladajú účtovné závierky do registra účtovných závierok. Zaniklo tak ich duplicitné predkladanie a začali sa teda uplatňovať nové pravidlá. (Solíková, 2014)

Lehota pre uloženie **individuálnych účtovných závierok** je 6 mesiacov od dátumu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, pokiaľ osobitný predpis neustanoví niečo iné. K výnimke dochádza na základe zákona o dani z príjmov, ktorý určuje povinnosť uloženia účtovnej závierky do registra do 31. marca nasledujúceho roka (pokiaľ je hospodársky rok totožný s kalendárnym a nie je predĺžená lehota pre podanie daňového priznania). Pokiaľ do uvedených lehôt nemá účtovná jednotka schválenú účtovnú závierku, ukladá ju aj neschválenú a dodatočne uloží schválenú účtovnú závierku spoločne s dátumom o schválení, ktorý musí zverejniť do piatich pracovných dní od schválenia. **Individuálne výročné správy** je nutné uložiť do registra účtovných závierok do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa vyhotovuje. Ukladá sa i dodatok správy audítora o overení súladu výročnej správy s účtovnou závierkou. (KPMG, 2016)

KPMG (2016) ďalej uvádza lehotu pre uloženie **konsolidovaných účtovných závierok** spoločne so správou audítora, ktorá je jeden rok od skončenia účtovného obdobia. Taktiež konsolidované účtovné správy, spoločne s dodatkom správy audítora o ich súlade s konsolidovanou účtovnou závierkou, je potrebné uverejniť do jedného roka od skončenia účtovného obdobia.

8.7 Audit

V tejto oblasti nedošlo na Slovensku v posledných novelách ku žiadnym zmenám, treba sa však tomu venovať kvôli ucelenému pohľadu na nové veľkostné skupiny. Účtovné jednotky sa tak, okrem delenia na mikro, malé a veľké účtovné jednotky

a subjekty verejného záujmu, delia i na tie, ktoré majú povinnosť nechať si overiť účtovnú závierku audítorom a tie, ktoré túto povinnosť nemajú. (KPMG, 2015)

Povinnosť auditu účtovnej závierky majú obchodné spoločnosti povinne vytvárajúce základné imanie a družstvá, ktoré splnia ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie **aspoň dve z veľkostných podmienok**: (Matay, 2015)

- **celková suma majetku brutto** je vyššia ako 1 000 000 EUR;
- **čistý obrat**¹⁹ presahuje hodnotu 2 000 000 EUR;
- **priemerný prepočítaný počet zamestnancov** je vyšší ako 30.

Verejné obchodné spoločnosti a komanditné spoločnosti sú síce obchodnými spoločnosťami, podľa obchodného zákonníka však nemajú povinnosť vytvárať základné imanie, a tak sa ich netýka povinnosť auditu na základe vyššie uvedených podmienok. (Matay, 2015)

Ďalej podľa KPMG (2015) spadajú do povinnosti auditu taktiež:

- obchodné spoločnosti a družstvá, ktoré majú cenné papiere prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu;
- účtovné jednotky, ktorým povinnosť ustanovil osobitný predpis;
- účtovné jednotky zostavujúce účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom EÚ.

8.8 Správa o platbách vládam

Novinkou od 1. 1. 2016 je povinnosť pre veľké účtovné jednotky (obchodné spoločnosti), ktoré pôsobia v ťažobnom priemysle alebo v klčovaní prirodzených lesov zostaviť a zverejniť ročnú správu o platbách orgánom verejnej moci. Osobitne treba uvádzať platby podľa druhov a štátov, ktorých hodnota presahuje 100 000 €. (Účtuj.sk, 2015)

¹⁹ od 1. 1. 2015 sa definícia obratu pozmenila

9 Porovnanie dopadov implementácie smernice v Českej republike a na Slovensku

Predpisy Českej republiky i Slovenska mali byť upravené na základe európskej účtovnej smernice tak, aby tieto zmeny boli platné od 1. januára 2016 alebo najneskôr v priebehu roka 2016. Oba štáty sa však k týmto zmenám postavili odlišne.

Tab. 4 Zmeny zákona o účtovníctve ČR a SR

Česká republika	Slovensko
<p>Veľká novelizácia zákona o účtovníctve s platnosťou od:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1. 1. 2016. 	<p>Postupné zmeny zákona o účtovníctve v termínoch:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1. 1. 2014, • 1. 1. 2015, • 1. 7. 2015, • 1. 1. 2016, • 17. 6. 2016.

Na základe Tab. 4 je možné vidieť, že oba štáty splnili povinnosť zaviesť zmeny najneskôr s platnosťou od 2016. Na rozdiel od Českej republiky, ktorá sa rozhodla takmer všetky zmeny zaviesť od roka 2016, došlo ku zmenám účtovníctva na Slovensku postupne vo viacerých termínoch. Oba prístupy majú svoje výhody i nevýhody.

Výhodou pre účtovné jednotky v Českej republike môže byť to, že keďže celá novelizácia prebehla v jednom termíne, môže im to tak ušetriť náklady na školenia svojich účtovníkov. Môže tak prebehnúť naraz jedno školenie, kde sa dozvedia všetky podstatné zmeny a prípadné ďalšie menšie zmeny si už môžu doštudovať sami. Na Slovensku budú pravdepodobne vyššie náklady, čo sa týka školení, pretože vo viacerých termínoch došlo k podstatným zmenám, s ktorými sa musia účtovníci podrobne zoznámiť. Pre naštudovanie problematiky je však pre samotných zamestnancov-účtovníkov určite jednoduchšie, že na Slovensku prišli zmeny postupne a nemali toho veľa naraz. Sú tak zrejme vhodnejšie novely na Slovensku, ktoré dávajú možnosť postupne sa zorientovať v jednotlivých zmenách na základe smernice.

9.1 Vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín

Na základe potreby použiť **moderný účtovný jazyk** boli v smernici pozmenené niektoré pojmy, ktoré mali prebrať jednotlivé členské štáty.

Tab. 5 Zmena terminológie

Minulá úprava			Terajšia úprava		
Smernica	ČR	SR	Smernica	ČR	SR
company	účetní jednotka	účetná jednotka	undertaking	účetní jednotka	účetná jednotka
accounts	účetní závěrka	účetná závierka	financial statements	účetní závěrka	účetná závierka
annual report	výroční správa	výročná správa	management report	výroční správa	výročná správa

Na Tab. 5 sú uvedené pojmy, ktoré používala minulá úprava smerníc a Českej republiky i Slovenka a následnú zmenu, ktorá mala nastať na základe novej smernice. Pojem „company“, teda „spoločnosť“ mala byť nahradená pojmom „undertaking“, teda „podnik“. Oba štáty sa však rozhodli, že túto zmenu do svojich zákonov neprevedú. Keďže došlo iba ku zmene názvu pojmu a jednotlivé subjekty sú v prílohe smernice striktné stanovené, nemalo by to v podstate žiadny vecný vplyv. Ďalej pojem „accounts“ („annual accounts“), nahradila smernica pojmom „financial statements“ („annual financial statements“). Minulý pojem doslovne znamená „účty“ („ročné účty“) a nový pojem „finančné výkazy“ (ročné finančné výkazy). Nový anglický pojem je určite vhodnejší, avšak štáty ani v minulej úprave nepoužívali doslovný preklad a priklonili sa k pojmu „účetná závierka“. Keďže by pri zmene tohto pojmu muselo dôjsť aj ku zmene množstva ďalších predpisov, bolo lepšie zatiaľ ponechať starý názov. Pojem prekladaný ako „ročná“ či „výročná správa“ a zmenil na „správu o hospodárení“. V tabuľke je možné vidieť, že ani tento pojem štáty do svojich predpisov neprevzali. Pre členské štáty EÚ by bolo pravdepodobne vhodnejšie tento termín zo smernice prevziať, ale opäť by muselo dôjsť ku zmene ďalších predpisov a keďže sa nemení žiadna vecná stránka, štáty sa zrejme vhodne rozhodli, že zatiaľ tieto zmeny neprevedú.

Do českého zákona o účtovníctve od roku 2016 a do slovenského v roku 2015 pribudla definícia „**subjekty verejného záujmu**“.

Tab. 6 Subjekty verejného záujmu v ČR a SR

Česká republika	Slovensko	Porovnanie
ÚJ, ktorá je emitentom investičných cenných papierov prijatých na obchodovanie na európskom regulovanom trhu	ÚJ, ktorá je emitentom cenných papierov prijatých na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu	Bola takmer zhodne definovaná podmienka na základe smernice.
banka, sporiteľné či úverové družstvo	banka, pobočka zahraničnej banky, Exportno-importná banka Slovenskej republiky	Úverové inštitúcie na základe smernice, sú v štátoch definované trochu odlišne. ČR okrem bánk pridala do definície

		i sporiteľné a úverové družstvo, SR zas pobočky zahraničných bánk a Exportno-importnú banku Slovenska.
poisťovňa alebo zaistovňa	poisťovňa, zaistovňa a pobočky zahraničných poisťovní a zaistovní	SR bližšie vymedzuje a dáva do definície taktiež pobočky zahraničných poisťovní a zaistovní.
penzijná spoločnosť	správčovská spoločnosť a pobočka správčovskej spoločnosti, dôchodková správčovská spoločnosť a doplnková dôchodková spoločnosť	Správčovské spoločnosti či pobočky správčovských spoločností ČR nepozná, tak ich nemôže dať ani do definície. Obdobou slovenskej dôchodkovej správčovskej spoločnosti či doplnkovej dôchodkovej spoločnosti je penzijná spoločnosť v ČR.
zdravotná poisťovňa	zdravotná poisťovňa	Definované rovnako v oboch štátoch.
-	Centrálny depozitár cenných papierov, obchodník s cennými papiermi, platobná inštitúcia, subjekt kolektívneho investovania, dôchodkový fond, pobočka zahraničnej finančnej inštitúcie	SR sa rozhodla zahrnúť i ďalšie inštitúcie, čo je povolené na základe smernice.
-	ÚJ prekračujúca veľkostné kritériá: <ul style="list-style-type: none"> • majetok: 170 000 EUR • čistý obrat: 170 000 000 EUR • zamestnanci: 2000. 	SR podľa možnosti smernice medzi subjekty verejného záujmu tiež pridáva také ÚJ, ktoré sú dôležité na základe veľkosti.

V oboch krajinách bolo určite vhodné zahrnúť definíciu subjektov verejného záujmu do zákona o účtovníctve. Na základe Tab. 6 je možné vidieť, že Slovensko sa rozhodlo pre širšiu definíciu. Okrem podnikov, ktorých prevoditeľné papiere sú obchodované na regulovanom trhu niektorého členského štátu, smernica hovorí, že subjektami verejného záujmu sú aj úverové inštitúcie, poisťovne alebo tie subjekty, ktoré sú dôležité z verejného hľadiska na základe povahy podnikania alebo

veľkosti. Možnosť rozšíriť definíciu využili oba štáty, avšak Slovensko pridalo viac účtovných jednotiek nielen na základe povahy podnikania, ale tiež na základe veľkostných kritérií. Pre subjekty verejného záujmu vyplýva viac povinností a na základe širšej definície na Slovensku sa budú dopady týkať viac typov účtovných jednotiek.

Najväčšou novinkou na základe smernice je **kategorizácia jednotiek**, ktorá sa v Českej republike do zákona dostala od roku 2016. Na Slovensku boli mikro účtovné jednotky zavedené už od roku 2014 a ďalšie kategórie následne od 2015.

Tab. 7 Kategórie podnikov po implementácii smernice

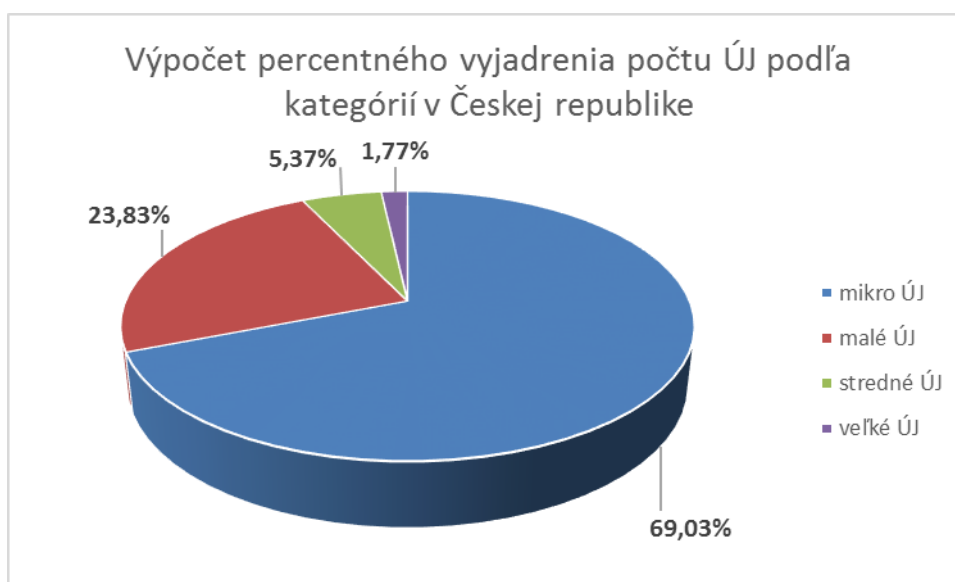
ÚJ	Kategórie	Smernica	ČR	SR
Mikro ÚJ	celková bilančná suma	≤ 350 000 EUR	≤ 9 000 000 Kč	≤ 350 000 EUR
	čistý obrat	≤ 700 000 EUR	≤ 18 000 000 Kč	≤ 700 000 EUR
	priemerný počet zamestnancov	≤ 10	≤ 10	≤ 10
Malé ÚJ	celková bilančná suma	≤ 4 000 000 EUR	≤ 100 000 000 Kč	≤ 4 000 000 EUR
	čistý obrat	≤ 8 000 000 EUR	≤ 200 000 000 Kč	≤ 8 000 000 EUR
	priemerný počet zamestnancov	≤ 50	≤ 50	≤ 50
Stredné ÚJ	celková bilančná suma	≤ 20 000 000 EUR	≤ 500 000 000 Kč	neexistujú
	čistý obrat	≤ 40 000 000 EUR	≤ 1 000 000 000 Kč	
	priemerný počet zamestnancov	≤ 250	≤ 250	
Veľké ÚJ	celková bilančná suma	> 20 000 000 EUR	> 500 000 000 Kč	> 4 000 000 EUR
	čistý obrat	> 40 000 000 EUR	> 1 000 000 000 Kč	> 8 000 000 EUR
	priemerný počet zamestnancov	> 250	> 250	> 50

V Tab. 7 je možné vidieť jednotlivé kategórie podnikov, ktoré stanovila smernica a ako ich prevzali Česká republika a Slovensko. Česká republika sa v podstate

striktne držala hodnôt smernice, použila iba zaokrúhľovanie pre dosiahnutie okrúhlych súm. Bol to určite vhodný krok pre jednoduchšie zatriedovanie účtovných jednotiek. Zatiaľ, čo Česká republika definovala všetky typy účtovných jednotiek podľa smernice, Slovensko sa rozhodlo nezaviesť stredné účtovné jednotky a nedodržalo tak smernicou odporúčané hodnoty veľkostných kritérií pre veľké podniky. Hodnoty veľkostných kritérií veľkých účtovných jednotiek v Českej republike a na Slovensku sú dosť odlišné. Na Slovensku by malo do tejto kategórie spadať percentuálne viac účtovných jednotiek. I keď je zavedenie všetkých štyroch kategórií bližšie smernici, veľkých účtovných jednotiek v Českej republike je pravdepodobne veľmi málo (kvôli vysokým hodnotám veľkostných kritérií), bolo tak zrejme zbytočné ich striktne definovať, keďže im takmer žiadne dodatočné povinnosti nepribudli.

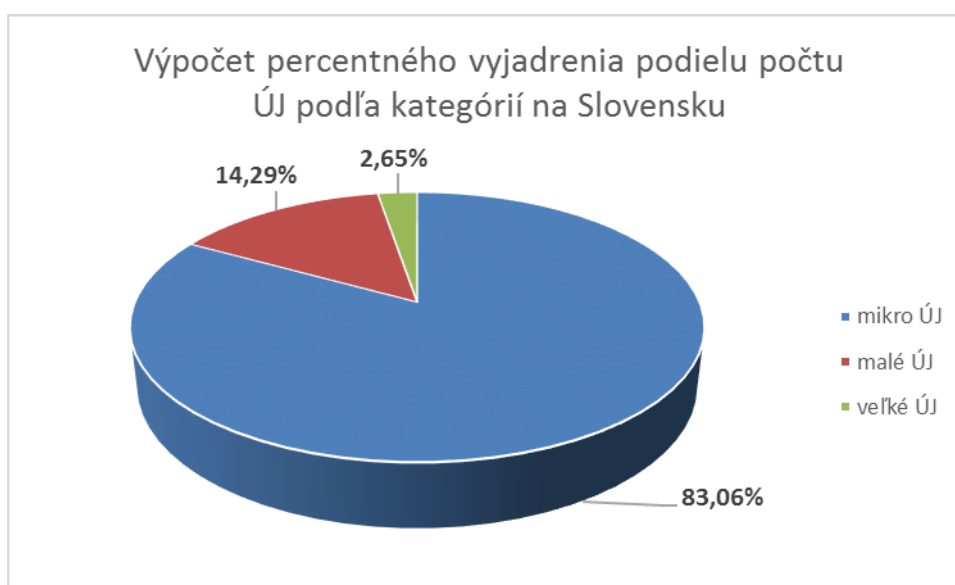
Ďalším rozdielom medzi krajinami je to, že v Českej republike okrem kategórií pre účtovné jednotky vznikli v roku 2016 i kategórie pre skupiny účtovných jednotiek, na základe ktorých skupinám vyplývajú určité povinnosti, a to malá, stredná a veľká skupina účtovných jednotiek (hodnoty kritérií rovnaké ako u malých, stredných a veľkých účtovných jednotiek). Do slovenského zákona od roka 2016 pribudla iba definícia skupiny účtovných jednotiek. Ďalšie povinnosti skupinám účtovných jednotiek na Slovensku vyplývajú priamo oddielu týkajúceho sa konsolidovanej účtovnej závierky. Princíp je podobný, Česká republika sa však viac pripodobnila smernici.

Ako bolo v kapitole Metodika a materiál spomenuté, predmetom skúmania boli tiež dáta z databáze Amadeus, na ktorých bolo zisťované, koľko účtovných jednotiek by malo približne spadať do jednotlivých kategórií v Českej republike i na Slovensku. Na základe toho je možné predpokladať, akého podielu účtovných jednotiek sa týkajú jednotlivé zmeny zákonov. Výsledky sú uvedené na nasledujúcich grafoch.



Obr. 1 Výsledky výpočtu percentného vyjadrenia počtu ÚJ podľa kategórií v Českej republike

Podľa dostupných dát by malo do kategórie mikro účtovných jednotiek spadať takmer 70 % účtovných jednotiek a za nimi nasledujú malé účtovné jednotky s viac ako 23 %. Stredných a veľkých účtovných jednotiek by malo byť najmenej, pričom veľkých iba pod 2 %.

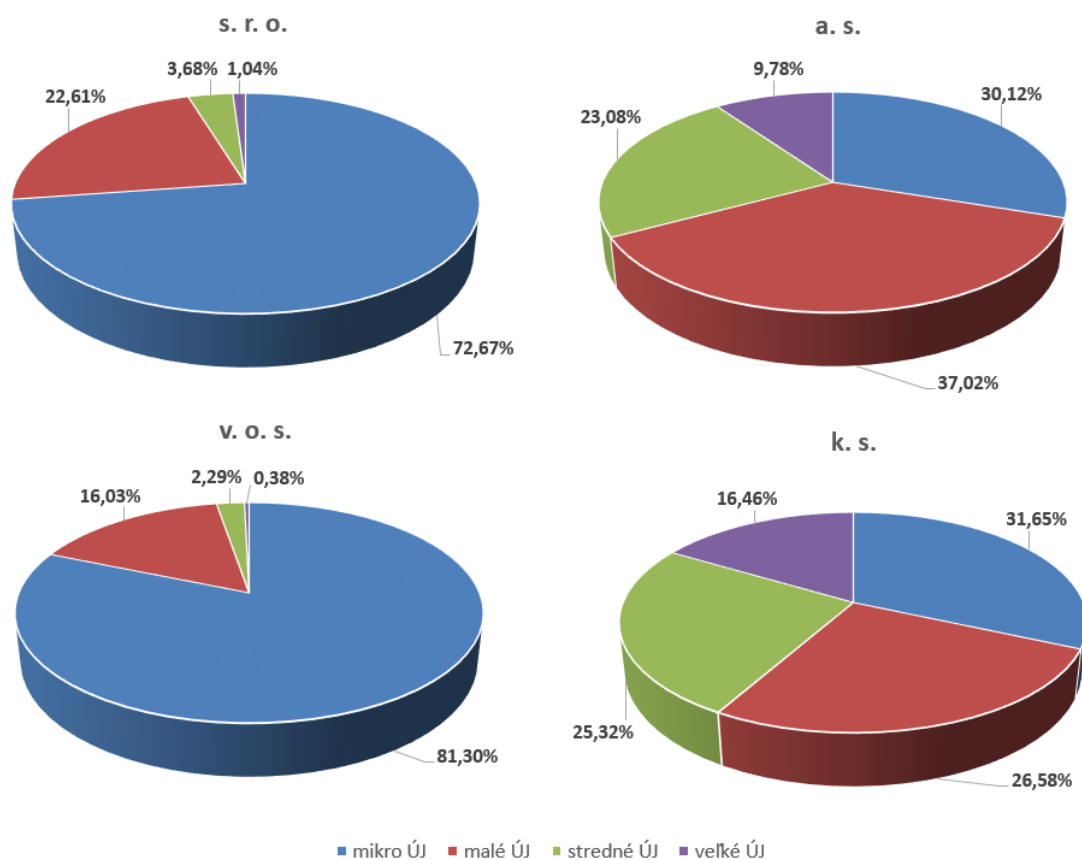


Obr. 2 Výsledky výpočtu percentného vyjadrenia počtu ÚJ podľa kategórií na Slovensku

Ako bolo spomenuté, na Slovensku vznikli len tri kategórie účtovných jednotiek. Obr. 2 ukazuje, že mikro účtovných jednotiek by malo byť viac než 83 %, teda percentuálne viac než v Českej republike. Malých účtovných jednotiek by malo byť približne 14 %. Napriek tomu, že na Slovensku stredné účtovné jednotky nevznikli

a na rozdiel od Českej republiky sú v spoločnej kategórii vo veľkých účtovných jednotkách, malo by ich byť menej ako 3 %. Je tak možné vidieť, že nezavedenie kategórie stredných a veľkých účtovných jednotiek zvlášť bolo dobrým krokom, pretože by sa v týchto kategóriách nachádzalo veľmi málo účtovných jednotiek.

Ďalej bolo pomocou programu Microsoft Excel stanovené, koľko z analyzovaných účtovných jednotiek rozdelených na základe právnej formy sa nachádza v jednotlivých veľkostných kategóriách. Keďže sú predmetom smernice obchodné spoločnosti, práve tieto boli predmetom ďalšieho skúmania. Výsledky rozčlenenia v Českej republike a na Slovensku sú vyobrazené na nasledujúcich obrázkoch.

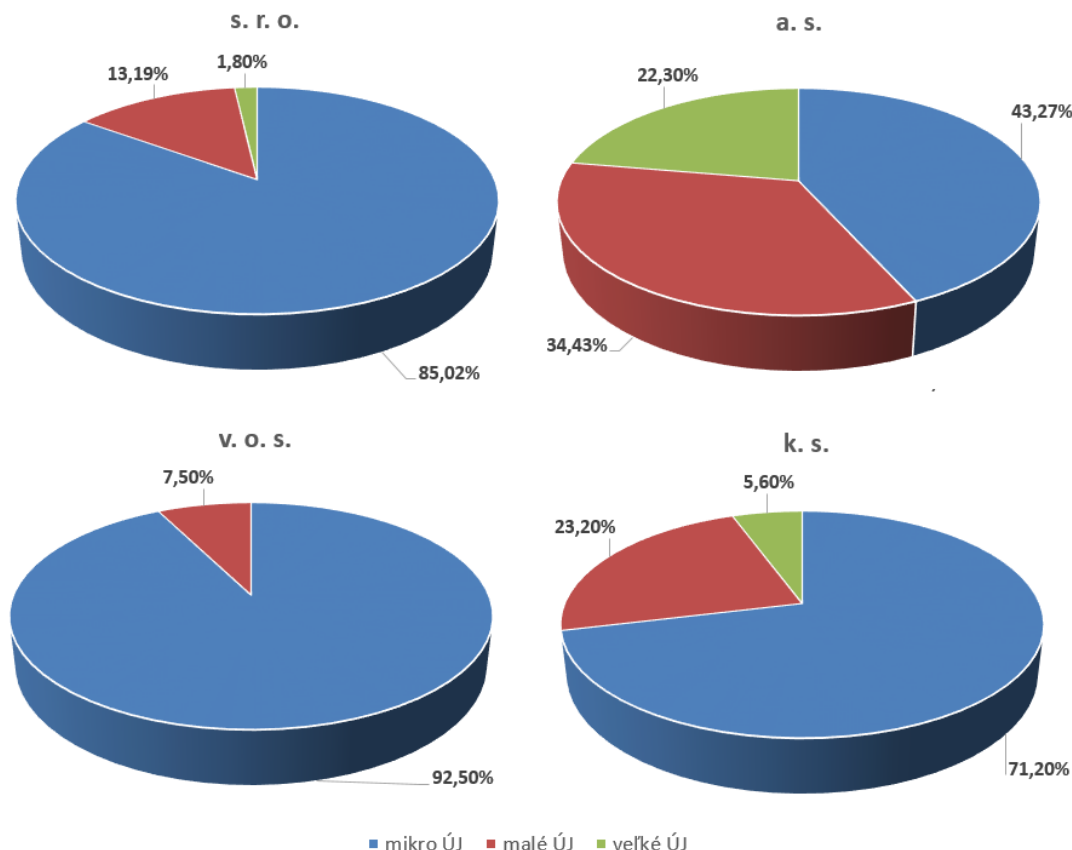


Obr. 3 Výsledky kategorizácie na základe právnej formy v Českej republike

Na Obr. 3 je možné spozorovať, že u všetkých foriem obchodných spoločností okrem akciových spoločností prevládajú na základe výpočtov mikro účtovné jednotky. Najväčší podiel najmenej veľkostnej kategórie je u verejných obchodných spoločností, za ktorými nasledujú spoločnosti s ručením obmedzeným a následne komanditné spoločnosti. U akciových spoločností prevládajú malé účtovné jednotky, mikro účtovných jednotiek je však u tejto formy tiež dosť. Naopak veľké účtov-

né jednotky by mali prevládať u komanditných spoločností a následne u akciových spoločností. U s. r. o. a v. o. s. ich je len niečo okolo 1 %.

Na Obr. 4 sú vyobrazené výsledky pre účtovné jednotky na Slovensku.



Obr. 4 Výsledky kategorizácie na základe právnej formy na Slovensku

Na rozdiel od Českej republiky, mikro účtovné jednotky dominujú u všetkých foriem obchodných spoločností. Ich najväčší podiel je tiež u verejných obchodných spoločností, no významne prevažujú i u spoločností s ručením obmedzeným a taktiež u komanditných spoločností. Naopak veľké účtovné jednotky sa u v. o. s. podľa výpočtov nenachádzajú vôbec a u s. r. o. vo veľmi malom počte. O niečo viac ich je potom u k. s. a ich najväčší podiel by mal byť u akciových spoločností.

V Tab. 8 sú vysvetlené princípy zaradovania účtovných jednotiek do zavedených kategórií v Českej republike a i na Slovensku.

Tab. 8 Zaradovanie účtovných jednotiek do kategórií v ČR a SR

	Česká republika	Slovensko	Porovnanie
Prvé zatriedovanie ÚJ	v účtovnom období začínajúcom v roku 2016 na základe hodnôt z bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia	v účtovnom období začínajúcom v roku 2015 na základe hodnôt z bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia	Prvé zaradenie ÚJ je rovnako posudzované v ČR aj SR. Rozdielom je dátum vzniku kategórií, a tak na Slovensku došlo ku zatriedovaniu ÚJ už v roku 2015.
Nasledujúce zatriedovanie ÚJ	v prípade prekročenia alebo ak prestanú prekračovať dve hraničné hodnoty v dvoch po sebe nasledujúcich obdobiach , zmena zaradenie od bezprostredne nasledujúceho účtovného obdobia	v prípade prekročenia alebo ak prestanú prekračovať dve hraničné hodnoty v dvoch po sebe nasledujúcich obdobiach , zmena zaradenie od bezprostredne nasledujúceho účtovného obdobia	Povinnosti pre zatriedovanie v nasledujúcich účtovných obdobiach sú v oboch krajinách zhodné.
Nové ÚJ	zaradenie na základe predpokladu hodnôt ku koncu prvého účtovného obdobia	zaradenie na základe vlastného rozhodnutia (zostáva v kategórii aj bezprostredne nasledujúce obdobia)	Pre nové ÚJ sú kritéria zaradenia mierne odlišné. Zatiaľ, čo na Slovensku si ÚJ môžu vybrať, kam sa zaradia, v Českej republike to má byť podľa predpokladu. Tento predpoklad však nemusí byť správny a je tak v podstate aj v ČR na rozhodnutí samotnej ÚJ, kam sa zaradí.

Tab. 9 ukazuje, že k prvému zaradovaniu účtovných jednotiek v Českej republike i na Slovensku dochádza na rovnakom princípe. Dátumy zmien sú vysvetlené v nasledujúcej tabuľke.

Tab. 9 Prvé zaradenie účtovných jednotiek do kategórií v ČR a SR

Účtovné obdobie	Česká republika	Slovensko
kalendárny rok (1. 1.–31. 12.)	prvé zaradenie k 1. 1. 2016 na základe hodnôt z 31. 12. 2015	prvé zaradenie k 1. 1. 2015 na základe hodnôt z 31. 12. 2014
hospodársky rok (napr. 1. 8.–31. 7.)	prvé zaradenie k 1. 8. 2016 na základe hodnôt z 31. 7. 2016	prvé zaradenie k 1. 8. 2015 na základe hodnôt z 31. 7. 2015

Pre vysvetlenie zmien v zaradení účtovných jednotiek do jednotlivých kategórií slúži nasledujúci modelový príklad, ktorý je vysvetľovaný na českej účtovnej jednotke. Dáta v tabuľke nie sú skutočné a sú zvolené tak, aby bola táto problematika správne pochopená.

Tab. 10 Zmeny v zaradení do kategórií (Príklad)

	k 31. 12. 2015	k 31. 12. 2016	k 31. 12. 2017	k 31. 12. 2018
Aktíva celkom netto	95 000 000 Kč	105 000 000 Kč	115 000 000 Kč	120 000 000 Kč
Ročný úhrn čistého obratu	185 000 000 Kč	195 000 000 Kč	205 000 000 Kč	203 000 000 Kč
Priemerný počet zamestnancov	40	42	44	43
	ÚJ sa k 1. 1. 2016 na základe hodnôt k 31. 12. 2015 zaradí do kategórie malých ÚJ.	ÚJ k 31. 12. 2016 prekročila hodnotu celkových aktív pre malé ÚJ. Ide však o prekročenie iba 1 hodnoty, zaradenie tak v roku 2017 zostáva.	K 31. 12. 2017 prekračuje ÚJ už dve hraničné hodnoty. Keďže došlo k prekročeniu dvoch hodnôt iba v jednom roku, zaradenie ÚJ pre rok 2018 zostáva rovnaké.	K 31. 12. 2018 opäť ÚJ prekračuje dve hraničné hodnoty. Od 1. 1. 2019 tak zmení svoje zaradenie do stredných ÚJ.
	k 31. 12. 2019	k 31. 12. 2020	k 31. 12. 2021	k 31. 12. 2022
Aktíva celkom netto	115 000 000 Kč	105 000 000 Kč	102 000 000 Kč	98 000 000 Kč
Ročný úhrn čistého obratu	202 000 000 Kč	198 000 000 Kč	195 000 000 Kč	190 000 000 Kč
Priemerný počet zamestnancov	42	42	41	40
	ÚJ pre rok 2020 stále spĺňa hodnoty na zaradenie do stredných ÚJ.	ÚJ k 31. 12. 2020 nespĺňa dve z kritérií. Keďže to je zatiaľ iba v jednom roku, naďalej sa zaraďuje medzi stredné ÚJ.	Už druhý rok po sebe ÚJ prestala spĺňať hodnoty pre stredné ÚJ, od roku 2022 sa tak zaradí opäť medzi malé ÚJ.	V tomto roku ÚJ opäť spadá medzi malé ÚJ.

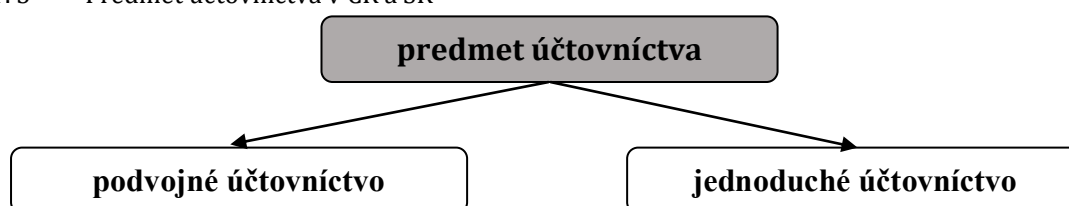
Na uvedenom príklade je vysvetlené, ako má účtovná jednotka postupovať vo svojom zatriedovaní, na základe ktorého vyplývajú ďalšie povinnosti. Príklad bol ilustrovaný na českej účtovnej jednotke. Pokiaľ by išlo o slovenskú účtovnú jednotku, rozdielom by bolo prvé zaradenie, ktoré by prebehlo už o rok skôr. Ďalším rozdielom by bola hodnota kritérií s menou v eurách. Posledným rozdielom by bola kategória, do ktorej by sa účtovná jednotka zaradila. Namiesto stredných účtovných jednotiek (ktoré na Slovensku neexistujú) by zmenila svoje zatriedenie medzi veľké účtovné jednotky. Ostatné princípy sú na Slovensku rovnaké.

Zavedenie kategorizácií účtovných jednotiek tak má dopad na všetky účtovné jednotky v Českej republike i na Slovensku, pretože si každý rok budú musieť sledovať uvedené veľkostné kritériá. Pre správnosť účtovnej závierky je totiž nutné najskôr správne definovať veľkosť účtovnej jednotky a na základe toho aj jej obsah.

9.2 Všeobecné ustanovenia a zásady

Čo sa týka **predmetu účtovníctva**, na Slovensku v posledných rokoch ku zmenám nedošlo. V Českej republike bol upravený od roku 2016.

Obr. 5 Predmet účtovníctva v ČR a SR



Na uvedenej schéme je možné vidieť predmet účtovníctva, ktorý je zhodný v oboch krajinách. V Českej republike to však vždy takto nebolo. V roku 2003 bolo jednoduché účtovníctvo zrušené napriek tomu, že niektoré účtovné jednotky mali naďalej povolené účtovať týmto spôsobom. Bolo tak určite vhodným krokom opäť vrátiť jednoduché účtovníctvo do zákona. Účtovné jednotky, ktoré používajú tento typ účtovania tak budú istejšie vo svojich postupoch, keď sa môžu opierať o znenie aktuálneho zákona.

Tab. 11 predstavuje účtovné zásady, ktoré majú Slovensko a Česká republika obsiahnuté vo svojich zákonoch.

Tab. 11 Účtovné zásady v ČR a SR

Česká republika	Slovensko	Porovnanie
Verný a poctivý obraz: <ul style="list-style-type: none"> • verné zobrazenie – keď obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnému stavu a je zobrazený v súlade s účtovnými metódami podľa zákona; • poctivé zobrazenie – použitie metódy spôsobom, ktorý 	Verný a pravdivý obraz: <ul style="list-style-type: none"> • verné zobrazenie – ak obsah položiek zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými zásadami a metódami; • pravdivé zobrazenie – ak sú použité zásady a metódy, ktoré vedú k vernému zobrazeniu skutočností. 	Účtovná zásada je v súlade s európskou účtovnou smernicou. Názov zásady je v krajinách mierne odlišný, znamená však v podstate to isté.

vedie k dosiahnutiu vernosti		
<p>Predpoklad nepretržitého pokračovania činnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> v dohľadnej budúcnosti 	<p>Predpoklad nepretržitého pokračovania činnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> aspoň v nasledujúcich 12 mesiacoch 	<p>Zásada je v súlade so smernicou, pričom výklad je v krajinách mierne odlišný. Zatiaľ, čo Slovensko presne stanovuje, že ÚJ musí nepretržite pokračovať v činnosti aspoň ďalších 12 mesiacov, v Českej republike doba nie je presne definovaná (len ako dohľadná budúcnosť).</p>
<p>Usporiadanie, označovanie položiek, ich obsahové vymedzenie a spôsoby oceňovania nemôžu ÚJ meniť. Zmena je povolená v prípade:</p> <ul style="list-style-type: none"> zmeny predmetu podnikania; spresnenia verného zobrazenia; skvalitnenia vypovedacej schopnosti účtovnej závierky. 	<p>ÚJ musí počas jedného účtovného obdobia používať rovnaké metódy.</p>	<p>V tomto prípade dochádza k rozporu účtovných zásad. Česká republika sa viac približuje smernici, ktorá na základe stálosti metód nedovoľuje meniť účtovné pravidlá a metódy oceňovania. Existujú však výnimky, kedy sa to povoľuje. Slovensko vo svojich zásadách zakazuje jedine zmenu v rámci jedného účtovného obdobia a nie medzi nimi.</p>
<p>Povinnosť účtovať o aktívach, pasívach, nákladoch a výnosoch zvlášť bez vzájomného započítania (výnimky).</p>	<p>Povinnosť účtovať o majetku, záväzkoch, nákladoch, výnosoch, výdavkoch a príjmoch bez vzájomného započítania (výnimky).</p>	<p>Obe krajiny postupujú v súlade so smernicou, ktorá hovorí, že by nemalo dochádzať ku kompenzácii položiek aktív, pasív, nákladov a výnosov. Smernica povoľuje členským štátom vo výnimočných situáciách túto kompenzáciu povoliť, čo oba štáty využili.</p>

Vo vyššie uvedenej tabuľke je možné vidieť porovnanie účtovných zásad v skúmaných krajinách. Obe krajiny využili možnosť oslobodenia od zásady podstaty obsahu nad formou. Väčšina zásad je podobná, najväčším rozdielom je to, že

Slovenská republika sa od smernice vzdáľuje tým, že neustanovila zásadu stálosti metód. Zákon v Českej republike túto zásadu obsahuje a je tak možná lepšia porovnateľnosť účtovných výkazov. Keby účtovné jednotky môžu každý rok meniť napr. oceňovanie majetku či metódu odpisovania len tak, bolo by ťažšie údaje porovnávať. Slovensko by si tak malo vziať príklad a taktiež túto zásadu zaviesť do svojho zákona.

Čo sa týka zmien v zásadách, na Slovenku v poslednom období neprebehli žiadne zmeny. V Českej republike pribudla požiadavka zrozumiteľnosti účtovnej závierky na základe smernice, ktorú má Slovensko obsiahnutú v inej časti zákona. Ostatné zásady zostali i v Českej republike rovnaké. Zavedenie požiadavky, aby účtovná závierka bola zostavená zrozumiteľne, však pravdepodobne účtovné jednotky nijak v zostavovaní neovplyvní. Dopady smernice v tejto oblasti tak nebudú pravdepodobne žiadne.

9.3 Účtovná závierka

Smernica uvádza, že ročná účtovná závierka má obsahovať minimálne súvahu, výkaz ziskov a strát a poznámky. Obsah účtovnej závierky v Českej republike a na Slovensku je uvedený v nasledujúcej tabuľke.

Tab. 12 Obsah účtovnej závierky v ČR a SR

Česká republika	Slovensko
<ul style="list-style-type: none"> • „rozvaha“, • „výkaz zisku a ztráty“, • „příloha“, • „přehled o peněžních tocích“, • „přehled o změnách vlastního kapitálu“ 	<ul style="list-style-type: none"> • súvaha, • výkaz ziskov a strát, • poznámky

Minimálny obsah účtovnej závierky podľa smernice spĺňajú oba štáty. Pri prvom pohľade na tabuľku je však možné vidieť rozdiel v počte výkazov Českej republiky a Slovenska. Zatiaľ, čo na Slovensku je povinnosť vykazovať súvahu, výkaz ziskov a strát a poznámky, v Českej republike platí pre obchodné spoločnosti, ktoré nie sú mikro a malých účtovnými jednotkami, povinnosť zostaviť taktiež prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách vlastného kapitálu. Smernica síce tieto typy výkazov nespomína, povoľuje však členským štátom, aby stredným a veľkým podnikom stanovili ďalšie výkazy. Slovensko pre svoje účtovné jednotky nestanovilo povinnosť zostavovať viac výkazov, je to však v princípe rovnaké ako v Českej republike, pretože veľké účtovné jednotky na Slovensku musia prehľad o pohybe vlastného imania a prehľad o pohybe peňažných tokov uvádzať v poznámkach k účtovnej závierke.

Tab. 13 Rozsah súvahy („rozvahy“) v ČR a SR

Rozsah	Česká republika	Slovensko
plný rozsah	<ul style="list-style-type: none"> • mikro ÚJ s povinnosťou auditu, • malé ÚJ s povinnosťou auditu, • stredné ÚJ, • veľké ÚJ 	<ul style="list-style-type: none"> • malé ÚJ, • veľké ÚJ
skrátенý rozsah	<ul style="list-style-type: none"> • mikro ÚJ bez povinnosti auditu, • malé ÚJ bez povinnosti auditu 	<ul style="list-style-type: none"> • mikro ÚJ

V prílohe smernice sa nachádzajú dva typy štruktúr pre súvahu. Členské štáty si mohli vybrať, či predpíšu obe alebo len jednu zo štruktúr. Aj Česká republika aj Slovensko sa rozhodli ponechať len jednu z nich, a to horizontálnu. Museli však zmeniť položky, ktoré má výkaz obsahovať, čo bude mať veľký dopad na všetky účtovné jednotky, ktoré budú musieť zostavovať výkaz podľa nových pravidiel. Bude to znamenať nielen náklady na zaškolenie zamestnancov, ale tiež na aktualizáciu účtovných softwarov. Smernica ďalej povoľuje pre mikro a malé podniky predpísať skrátенú súvahu. Oba štáty toto povolenie prevzali, avšak každý trochu inak. Zatiaľ, čo na Slovensku skrátенú súvahu zostavujú iba mikro účtovné jednotky, v Českej republike okrem nich aj malé účtovné jednotky, avšak iba v takej situácii, ak nepodliehajú auditu. Česká republika sa ku štruktúre postavila tak, že ustanovila jednu verziu súvahy, pričom popísala, ktoré položky z nej vykážu malé účtovné jednotky bez povinnosti auditu a ktoré mikro účtovné jednotky bez povinnosti auditu. Slovensko predpísalo zvlášť štruktúru pre mikro účtovné jednotky (v samostatnom opatrení) a zvlášť pre ostatné účtovné jednotky. Na Slovensku je to pre samotné účtovné jednotky prehľadnejšie, pretože môžu siahnuť po tom opatrení, ktorá týka priamo nich a nemusia tak separovať informácie, ktoré s nimi nesúvisia.

Tab. 14 Rozsah výkazu ziskov a strát („výkazu zisku a ztráty“) v ČR a SR

Rozsah	Česká republika	Slovensko
plný rozsah	<ul style="list-style-type: none"> • všetky obchodné spoločnosti; • mikro ÚJ, ktoré nie sú obchodnou spoločnosťou a majú povinnosť auditu; • malé ÚJ, ktoré nie sú obchodnou spoločnosťou a majú povinnosť 	<ul style="list-style-type: none"> • malé ÚJ, • veľké ÚJ

	auditu	
skrátенý rozsah	<ul style="list-style-type: none"> • mikro ÚJ, ktoré nie sú obchodnou spoločnosťou a sú bez povinnosti auditu; • malé ÚJ, ktoré nie sú obchodnou spoločnosťou a sú bez povinnosti auditu 	<ul style="list-style-type: none"> • mikro ÚJ

Čo sa týka štruktúry výkazu zisku a strát, smernica taktiež povoľuje členským štátom predpísať jednu alebo obe štruktúry, ktoré uvádza v prílohách. K tomuto sa Česká republika a Slovensko postavili odlišne. Česká republika povoľuje účtovným jednotkám, aby si vybrali, či budú zostavovať výkaz ziskov a strát v druhovom alebo v účelovom členení. Slovensko ustanovilo iba jednu štruktúru (jedná sa o druhové členenie). Pre lepšie zrovnanie údajov vo výkazoch účtovných jednotiek je vhodnejšie predpísať iba jednu štruktúru. Pre oba štáty platia nové štruktúry výkazu ziskov a strát a bude to tak mať veľký dopad na všetky účtovné jednotky, ktoré si musia nové pravidlá naštudovať a tiež to znamená dodatočné náklady pre zapracovanie zmien v účtovnom softwari. Smernica ďalej povoľuje, aby malé a stredné podniky zostavovali tento výkaz v skrátenej verzii. Toto povolenie prevzali oba štáty, avšak každý inak. Na Slovensku výkaz ziskov a strát v skrátenej verzii zostavujú mikro jednotky na základe samostatného opatrenia (ako to bolo aj u súvahy). Česká republika povolila zostavovať uvedený výkaz v skrátenej verzii iba tým mikro a malým účtovným jednotkám, ktoré nie sú obchodnými spoločnosťami a nepodliehajú auditu.

Tab. 15 Obsah poznámok k účtovnej závierke („prílohy“) v ČR a SR

Česká republika	Slovensko
obsah přílohy v jedné vyhlášce pro všechny typy ÚJ, přičemž na základě velikosti ÚJ přibývají dodatečné informace, které je potřebné uvést	obsah poznámok v troch samostatných opatreniach pre jednotlivé typy ÚJ, pričom na základe veľkosti ÚJ přibývajú dodatečné informace, ktoré treba uviesť

Tak ako ustanovuje smernica, ani v Českej republike ani na Slovensku neexistujú zjednodušenia, čo sa týka vykazovania informácií v poznámkach. Ich koncepcia je opačná, a tak sú určené minimálne požiadavky pre jednotlivé kategórie účtovných jednotiek. Obsah poznámok je nový pre všetky účtovné jednotky, a to znamená, že tieto zmeny budú mať dopad v zmysle naštudovania novej problematiky, a teda i ďalších dodatočných nákladov na školenie.

V Tab. 16 sú uvedené niektoré významné oblasti s dopadom na účtovnú závierku a ich porovnanie v oboch štátoch.

Tab. 16 Zmeny s dopadom na účtovnú závierku v ČR a SR

	Česká republika	Slovensko	Porovnanie
Goodwill	doba odpisovania 60 mesiacov , na rozhodnutí ÚJ až do 120 mesiacov	najneskôr do 5 rokov od obstarania (t. j. do 60 mesiacov)	Na Slovensku musí byť goodwill aj v tom prípade, že sa jeho životnosť nedá spoľahlivo odhadnúť, odpísaný do 5 rokov. V Českej republike si ÚJ môže zvoliť dobu jeho odpisovania až 10 rokov.
Výplata podielov na zisku	ak sú v aktívach vykázané náklady na vývoj , výplata podielov na zisku iba v tom prípade, ak sú disponibilné zdroje na vyplácanie a nerozdelený zisk z minulých období najmenej rovné neodpísanej časti nákladov na vývoj	ak nedošlo k úplnému odpísaniu nákladov na vývoj , je možné zisk rozdeliť iba v tom prípade, že úhrnná výška rezervných fondov a iných zložiek vlastného imania dostupných na vyplácanie prevyšuje výšku neodpísaných nákladov na vývoj	V Českej republike došlo ku zmene podmienok vo výplate podielov na zisku, je to však obdobné ako to platí aj na Slovensku.
Časové rozlíšenie	nie je nutné rozlišovať, ak ide o nevýznamné čiastky a o pravidelne sa opakujúce platby (za predpokladu, že sa výrazne neovplyvní vecná a časová súvislosť nákladov a výnosov)	mikro ÚJ nemusia časovo rozlišovať, ak sa jedná o nevýznamný a stále sa opakujúci účtovný prípad medzi dvoma účtovnými obdobiami, malé a veľké ÚJ nemusia časovo rozlišovať, ak sa jedná o nevýznamný a opakujúci sa účtovný prípad a týka sa posled-	Smernica dáva možnosť členským štátom, aby mikro podnikom povolili nevyužívať časové rozlíšenie. Toto povolenie sčasti prezvali . V ČR platia podmienky pre všetky ÚJ rovnako – sú obdobné ako pre mikro ÚJ na Slovensku. Ostatné ÚJ na Slovensku majú menej výnimiek, kedy ne-

		ného a prvého mesiaca obdobia	musia používať účty časového rozlíšenia.
--	--	--------------------------------------	--

9.4 Výročná správa

Ako už bolo v úvode kapitoly spomenuté, Slovensko aj Česká republika sa rozhodli zachovať pojem „výročná správa“. Neprevzali tak smernicou zmenený pojem na „správu o hospodárení podniku“.

Tab. 17 Povinnosť zostavenia výročnej správy v ČR a SR

Česká republika	Slovensko	Porovnanie
pre ÚJ s povinnosťou mať účtovnú závierku overenú audítorm	pre ÚJ s povinnosťou mať účtovnú závierku overenú audítorm (s výnimkou napr. pobočiek zahraničných bánk, správcovských spoločností, poisťovní či zaisťovní)	Napriek tomu, že Slovensko poskytuje viac výnimiek, kedy sa výročná správa nezostavuje, princíp je v oboch krajinách rovnaký .

Smernica ustanovuje povinnosť zostavovať správu o hospodárení, resp. výročnú správu, ktorá má poskytovať verný pohľad na vývoj podniku. Povoľuje však členským štátom, aby malé podniky oslobodili od povinnosti zostavovať túto správu. Obe krajiny využili možnosť oslobodiť niektoré účtovné jednotky a poňali to veľmi podobne. Tie účtovné jednotky, ktoré nie sú povinné nechať si účtovnú závierku overiť audítorm, nemusia výročnú správu zostaviť.

Tab. 18 Obsah výročnej správy v ČR a SR

Česká republika	Slovensko	Porovnanie
skutočnosti významné pre naplnenie účelu výročnej správy, ktoré nastali po súvahovom dni	významné udalosti, ktoré nastali po skončení účtovného obdobia	v podstate zhodné v oboch krajinách
predpokladaný vývoj činnosti účtovnej jednotky	predpokladaný vývoj činnosti účtovnej jednotky	zhodné v oboch krajinách
informácie o aktivitách v oblasti výskumu a vývoja	náklady na činnosť v oblasti výskumu a vývoja	na Slovensku povinnosť poskytnutia informácií o nákladoch, v ČR i ďalšie finančné a nefinančné informácie

nadobudnutie vlastných akcií	nadobúdanie vlastných či ostatných akcií, dočasných listov a obchodných podielov materskej účtovnej jednotky	na Slovensku širšia povinnosť
informácie o aktivitách v oblasti ochrany životného prostredia a pracovnoprávných vzťahov	vývoj ÚJ, stav, riziká, neistoty, tiež analýza stavu a prognózy vývoja i finančné a nefinančné ukazovatele vrátane informácií o vplyve na životné prostredie	na Slovensku povinnosť nielen informácií o životnom prostredí, ale tiež o stave, rizikách či neistotách spolu s ukazovateľmi
skutočnosť, či má ÚJ pobočku alebo inú organizačnú zložku v zahraničí	skutočnosť, či má ÚJ pobočku alebo inú organizačnú zložku v zahraničí	zhodné v oboch krajinách
-	návrh na rozdelenie zisku či vyrovnanie straty	návrh na rozdelenie zisku či vyrovnanie straty česká výročná správa obsahovať nemusí
d'alšie skutočnosti požadovaný podľa zvláštnych právnych predpisov	údaje podľa osobitých predpisov	v oboch krajinách však môže dochádzať k povinnosti pridať do výročnej správy i d'alšie údaje

Dopady v tejto oblasti sa týkajú účtovných jednotiek, ktoré zostavujú výročnú správu. Tieto účtovné jednotky si musia naštudovať zmeny v obsahu. Smernica okrem možnosti oslobodiť niektoré podniky od povinnosti zostavovať výročnú správu, tiež dáva členským štátom možnosť oslobodiť mikro, malé a stredne veľké podniky od povinnosti poskytovania nefinančných informácií. To využila Česká republika, ktorá to povolila vo svojom zákone. Okrem tejto výnimky je možné na vyššie uvedenej tabuľke spozorovať, že i keď je obsah výročných správ veľmi podobný, i tak Slovensko od účtovných jednotiek vyžaduje informácií viac.

9.5 Konsolidovaná účtovná závierka a správy

Ako už bolo spomenuté v podkapitole s kategorizáciou, v Českej republike nevznikli kategórie len pre účtovné jednotky, ale tiež pre skupiny účtovných jednotiek. Na základe tohto rozdelenia sa určuje i povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Slovensko ale kategórie pre skupiny účtovných jednotiek neprevzalo a ustanovilo iba hraničné hodnoty pre celkovú sumu majetku netto, čistý obrat a priemerný prepočítaný počet zamestnancov, na základe ktorých sa určuje povinnosť zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky.

Tab. 19 Základné oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v ČR a SR

Kategórie	ČR	SR	
	na konsolidovanom základe , ak k súvahovému dňu neprekračuje aspoň dve z troch hodnôt	na základe individuálnych závierok materskej a všetkých jej dcérskych ÚJ, ak k súvahovému dňu neprekračuje aspoň dve z troch hodnôt	po konsolidácii kapitálu, vzájomných vzťahov medzi ÚJ, výsledku hospodárenia a nákladov a výnosov, ak k súvahovému dňu neprekračuje aspoň dve z troch hodnôt
Celková bilančná suma	≤ 100 000 000 Kč	≤ 24 000 000 EUR	≤ 20 000 000 EUR
Čistý obrat	≤ 200 000 000 Kč	≤ 48 000 000 EUR	≤ 40 000 000 EUR
Priemerný počet zamestnancov	≤ 50	≤ 250	≤ 250

Smernica od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku oslobodzuje malé skupiny podnikov s výnimkou situácie, kedy je niektorý podnik skupiny subjektom verejného záujmu. Presne tohto sa pri zmene zákona o účtovníctve držala Česká republika. Slovensko však skupiny účtovných jednotiek nedefinovalo a od povinnosti zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku oslobodilo účtovné jednotky, ktoré neprekračujú dve zo stanovených hodnôt uvedených v tabuľke. Jedná sa o hodnoty jednotlivých individuálnych účtovných závierok a tiež hodnoty na konsolidovanom základe. Pri porovnaní týchto hodnôt s hodnotami smernice pre kategorizáciu skupín je možné povedať, že na Slovensku sú, na rozdiel od Českej republiky, oslobodené nielen malé skupiny účtovných jednotiek, ale tiež stredné skupiny účtovných jednotiek (i keď nie sú presne definované týmto názvom). Oslobodenie tejto skupiny smernica povoľuje v takom prípade, ak nebudú obsahovať subjekty verejného záujmu. Na Slovensku teda bude zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku menej materských účtovných jednotiek.

Česká republika definovala malé skupiny účtovných jednotiek a oslobodila ich od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku (za určitých podmienok). Definovala, na rozdiel od Slovenska, tiež stredné a veľké skupiny účtovných jednotiek, čím sa viac priblížila ustanoveniu smernice. Je však možné konštatovať, že takáto kategorizácia skupín účtovných jednotiek je síce prehľadnejšia, ale keďže veľkých skupinám oproti stredným nevznikajú dodatočné povinnosti, nebolo toto ustanovenie až také podstatné.

V krajinách existujú i ďalšie oslobodenia od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Sú obdobné a jedná sa napr. o situáciu, kedy je možné podklady získať iba za neprímeraných nákladov, jestvujú dlhodobé obmedzenia brániace vo výkone práv materskej účtovnej jednotky alebo je držanie podielu v dcérskej spoločnosti iba za účelom predaja.

9.6 Uverejňovanie

Tab. 20 Lehoty pre uverejnenie účtovných závierok a výročných správ v ČR a SR

	Česká republika	Slovensko	Porovnanie
individuálna účtovná závierka	<ul style="list-style-type: none"> • pre obdobie začínajúce v roku 2015 do 31. 11. 2017; • pre obdobie začínajúce v roku 2016 do 12 mesiacov od súvahového dňa; • pre jednotky podliehajúce auditu do 30 dní od súbehu vydania audítorského výroku a schválenia účtovnej závierky 	<ul style="list-style-type: none"> • 6 mesiacov od súvahového dňa, ak osobitný predpis nestanovuje niečo iné (napr. lehota do 31. 3. v prípade totožnosti kalendárneho a hospodárskeho roka pri nepredĺžení lehoty pre podanie daňového priznania) 	Lehota pre zverejnenie individuálnej závierky je v krajinách odlišná. Zatiaľ, čo v ČR auditované jednotky musia zverejniť účtovnú závierku do 30 dní od stanoveného okamihu a neauditované do 12 mesiacov od súvahového dňa, na Slovensku všetky ÚJ do 6 mesiacov, pričom však zákon o dani z príjmu pre množstvo ÚJ stanovuje povinnosť zverejnenia do 3 mesiacoch od súvahového dňa.
individuálna výročná správa	<ul style="list-style-type: none"> • súčasne s individuálnou účtovnou závierkou 	<ul style="list-style-type: none"> • do jedného roka od súvahového dňa 	Pre auditované jednotky sa lehota pre zverejnenie výročnej správy v ČR líši oproti SR, pre neauditované jednotky je to zhodné.
konsolidovaná účtovná závierka	<ul style="list-style-type: none"> • rovnaké podmienky ako pre zverejnenie individuálnej účtovnej závierky 	<ul style="list-style-type: none"> • do jedného roka od súvahového dňa 	Opäť je odlišne ustanovená doba pre auditované subjekty v ČR. Neauditované skupiny sú na tom zhodne.
konsolidovaná výročná správa	<ul style="list-style-type: none"> • rovnaké podmienky ako pre individuálnu výročnú správu 	<ul style="list-style-type: none"> • do jedného roka od súvahového dňa 	Auditované skupiny ÚJ v ČR majú taktiež rozdielne obdobie pre zverejnenie

			konsolidovanej výročnej správy oproti Slovensku. Lehota pre skupiny nepodliehajúce auditu je zhodná.
--	--	--	--

Smernica hovorí, že lehota pre zverejnenie účtovnej závierky nesmie prekročiť 12 mesiacov od súvahového dňa. To je splnené v oboch krajinách, avšak mierne odlišne. Zatiaľ, čo na Slovensku je táto maximálna lehota ustanovená pre zverejňovanie výročnej správy, konsolidovanej účtovnej závierky a konsolidovanej výročnej správy, v Českej republike je ustanovená pre subjekty podliehajúce auditu doba 30 dní od súbehu vydania audítorského výroku a schválenia účtovnej závierky. Neauditované jednotky v Českej republike i na Slovensku majú zhodnú lehotu pre zverejnenie.

Pre porovnanie lehôt uverejňovania individuálnej účtovnej závierky budú slúžiť príklady účtovných jednotiek v nasledujúcej tabuľke.

Tab. 21 Lehoty pre uverejnenie individuálnej účtovnej závierky (príklady)

Definícia ÚJ	Česká republika	Slovensko
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ nepodliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie zhodné s kalendárnym rokom, • súvahový deň: 31. 12. 2016 	povinnosť zverejnenia do 31. 12. 2017	povinnosť zverejnenia do 31. 3. 2017
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ podliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie zhodné s kalendárnym rokom, • súvahový deň: 31. 12. 2016, • vydanie audítorského výroku: 30. 4. 2017, • schválenie účtovnej závierky: 30. 6. 2017 	povinnosť zverejnenia do 30. 7. 2017	povinnosť zverejnenia do 31. 3. 2017
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ podliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie zhodné s kalendárnym rokom, • súvahový deň: 31. 12. 2016, • vydanie audítorského výroku: 28. 2. 2017, • schválenie účtovnej závierky: 31. 1. 2017 	povinnosť zverejnenia do 30. 3. 2017	povinnosť zverejnenia do 31. 3. 2017
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ nepodliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie zhodné s kalendárnym rokom, 	povinnosť zverejnenia do 31. 12. 2017	povinnosť zverejnenia do 31. 6. 2017

<ul style="list-style-type: none"> • predĺžená lehota pre podanie DP, • súvahový deň: 31. 12. 2016 		
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ podliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie zhodné s kalendárnym rokom, • predĺžená lehota pre podanie DP, • súvahový deň: 31. 12. 2016, • vydanie audítorského výroku: 30. 4. 2017, • schválenie účtovnej závierky: 30. 6. 2017 	povinnosť zverejnenia do 30. 7. 2017	povinnosť zverejnenia do 31. 6. 2017
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ podliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie zhodné s kalendárnym rokom, • predĺžená lehota pre podanie DP, • súvahový deň: 31. 12. 2016, • vydanie audítorského výroku: 28. 2. 2017, • schválenie účtovnej závierky: 31. 1. 2017 	povinnosť zverejnenia do 30. 3. 2017	povinnosť zverejnenia do 31. 6. 2017
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ nepodliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie nie je zhodné s kalendárnym rokom, • súvahový deň: 31. 5. 2017 	povinnosť zverejnenia do 31. 5. 2018	povinnosť zverejnenia do 30. 11. 2017
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ podliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie nie je zhodné s kalendárnym rokom, • súvahový deň: 31. 5. 2017, • vydanie audítorského výroku: 30. 9. 2017, • schválenie účtovnej závierky: 30. 11. 2017 	povinnosť zverejnenia do 30. 12. 2017	povinnosť zverejnenia do 30. 11. 2017
<ul style="list-style-type: none"> • ÚJ podliehajúca auditu, • zdaňovacie obdobie nie je zhodné s kalendárnym rokom, • súvahový deň: 31. 5. 2017, • vydanie audítorského výroku: 	povinnosť zverejnenia do 30. 8. 2017	povinnosť zverejnenia do 30. 11. 2017

ku: 31. 7. 2017, • schválenie účtovnej závierky: 30. 6. 2017		
--	--	--

Uvedené príklady v Tab. 21 poukazujú na to, že lehoty pre zverejňovanie na Slovensku sú všeobecne kratšie ako v Českej republike. Keď však dôjde k súbehu vydania audítorského výroku a schválenia účtovnej závierky v skorom termíne, môže sa stať, že u českých auditovaných účtovných jednotiek bude povinnosť zverejnenia skôr ako na Slovensku.

Smernica ďalej povoľuje určité zjednodušenia pre malé a stredné podniky. Česká republika sa rozhodla, že pre mikro a malé účtovné jednotky nepodliehajúce auditu povolí, že nemusia zverejňovať výkaz zisku a straty. Musia ho však zostaviť, a tak im to náklady veľmi neušetrí. Zverejňovanie niektorých údajov u mikro a malých účtovných jednotiek je veľmi citlivé a veľa z nich túto možnosť určite ocení, a teda aj využije. Ostatné časti účtovnej závierky však uverejňovať musia. Bolo by tak vhodnejšie zverejňovať kompletnú účtovnú závierku. Slovensko pre žiadne zo svojich účtovných jednotiek nepovolilo zjednodušenie pre zverejňovanie.

9.7 Audit

Smernica ustanovila stredne veľkým podnikom, veľkým podnikom a subjektom verejného záujmu povinnosť auditu. Povoľuje však, aby členské štáty nariadili povinnosť auditu i malým podnikom, ak to bude slúžiť pre potreby podniku či užívateľov finančných výkazov alebo ak na to existujú nejaké zvláštne podmienky.

Tab. 22 Povinnosť auditu v ČR a SR

Česká republika	Slovensko	Porovnanie
veľké ÚJ (výnimka vybraných, ktoré nepatria medzi subjekty verejného záujmu)	obchodné spoločnosti povinne vytvárajúce základné imanie a družstvá v prípade prekročenia dvoch zo stanovených veľkostných podmienok	V Českej republike je základ stanovený na základe smernice, ustanovuje však povinnosť auditu aj pre niektoré malé ÚJ, a to pre akciové spoločnosti pri dosiahnutí či prekročení aspoň jedného kritéria a u ostatných aspoň dvoch. Slovensko sa rozhodlo celú povinnosť auditu (okrem konkrétne definovaných ÚJ) založiť na základe zvolených hodnôt veľkostných kritérií a prekročení minimál-
stredné ÚJ		
malé ÚJ , ktoré sú akciovými spoločnosťami a dosiahnu alebo prekročia aspoň jedno zo stanovených kritérií za dané a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie		
ostatné malé ÚJ , ak dosiahnu alebo prekročia aspoň dve zo sta-		

nových kritérií za dané a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie		ne dvoch z nich. Na Slovensku sú pre akciové spoločnosti zhodné podmienky ako pre spoločnosti s ručením obmedzeným. Komanditné spoločnosti a verejné obchodné spoločnosti však do povinnosti auditu nespadajú.
-	<ul style="list-style-type: none"> • obchodné spoločnosti a družstvá, ktoré majú cenné papiere prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu; • ÚJ, ktorým povinnosť ustanovil osobitný predpis; • ÚJ zostavujúce účtovnú závierku podľa IFRS v znení prijatom EÚ. 	Slovensko sa rozhodlo udeliť povinnosť auditu aj ďalším ÚJ.

V Tab. 22 môžeme vidieť, že povinnosť auditu je v krajinách stanovená odlišne. Avšak to, v ktorej krajine bude percentuálne viac podnikov spadať do povinnosti auditu bližšie prezradí nasledujúca tabuľka uvádzajúca hodnoty veľkostných kritérií pre povinnosť auditu.

Tab. 23 Veľkostné kritériá pre povinnosť auditu v ČR a SR

Kritériá	Česká republika		Slovensko	
	povinnosť auditu	kategória malých ÚJ	povinnosť auditu	kategória malých ÚJ
Aktíva celkom	netto hodnota: 40 mil. Kč	netto hodnota: > 9 mil. Kč ≤ 100 mil. Kč	brutto hodnota: 1 mil. EUR	netto hodnota: > 350 tis. EUR ≤ 4 mil. EUR
Čistý obrat	80 mil. Kč	> 18 mil. ≤ 200 mil. Kč	2 mil. EUR	> 700 tis. EUR ≤ 8 mil. EUR
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	50	> 10 ≤ 50	30	> 10 ≤ 50

Uvedená tabuľka poukazuje na to, že Slovensko pri posudzovaní hodnoty aktív pre určenie povinnosti auditu používa brutto hodnotu. Je to oproti Českej republike odlišné. Tá od roku 2016 posudzuje povinnosť auditu na základe netto hodnoty. Taktiež sa to líši od posudzovania kritéria pre kategorizáciu účtovných jednotiek. Napriek tomu, že sa jedná o brutto hodnotu, po prepočítaní na Kč, ide o menšiu hodnotu ako v Českej republike. Taktiež sú na Slovensku stanovené nižšie hodnoty čistého obratu i priemerného prepočítaného počtu zamestnancov pre povinnosť auditu. Na Slovensku bude teda väčšie percento malých účtovných jednotiek podliehať povinnému auditu.

Pre lepšie pochopenie povinnosti auditu a porovnanie hodnôt medzi krajinami bude slúžiť nasledujúci modelový príklad v Tab. 24. Pre prepočet českých korún bude slúžiť približný kurz 27 Kč za 1 euro. Hodnoty v príklade budú pre zjednodušenie zaokrúhlené.

Tab. 24 Príklad na povinnosť auditu

	2016	2017	2018	2019
Aktíva celkom brutto	1,7 mil. EUR 45 mil. Kč	1,8 mil. EUR 48 mil. Kč	1,9 mil. EUR 51 mil. Kč	2 mil. EUR 54 mil. Kč
Aktíva celkom netto	1,3 mil. EUR 36 mil. Kč	1,4 mil. EUR 38 mil. Kč	1,5 mil. EUR 41 mil. Kč	1,6 mil. EUR 43 mil. Kč
Ročný úhrn čistého obratu	1,9 mil. EUR 51 mil. Kč	2,1 mil. EUR 56 mil. Kč	2,1 mil. EUR 57 mil. Kč	2,1 mil. EUR 57 mil. Kč
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	25	26	26	27
Povinnosť auditu	SR (a. s. i s. r. o.): splnená jedna podmienka → bez povinnosti auditu	SR (a. s. i s. r. o.): splnené dve podmienky, ale iba v jednom roku → bez povinnosti auditu	SR (a. s. i s. r. o.): splnené dve podmienky druhý rok po sebe → povinnosť auditu	SR (a. s. i s. r. o.): opäť splnené dve podmienky → povinnosť auditu
	ČR (a. s.): nesplnená žiadna podmienka → bez povinnosti auditu	ČR (a. s.): nesplnená žiadna podmienka → bez povinnosti auditu	ČR (a. s.): splnená jedna podmienka, ale iba v jednom roku → bez povinnosti auditu	ČR (a. s.): splnená jedna podmienka druhý rok po sebe → povinnosť auditu
	ČR (s. r. o.): nesplnená žiadna podmienka → bez povinnosti auditu	ČR (s. r. o.): nesplnená žiadna podmienka → bez povinnosti auditu	ČR (s. r. o.): splnená iba jedna podmienka → bez povinnosti auditu	ČR (s. r. o.): splnená iba jedna podmienka → bez povinnosti auditu

Uvedený príklad vysvetľuje povinnosť auditu a poukazuje nielen na rozdiely medzi Českou republikou a Slovenskom, ale taktiež medzi povinnosťou auditu akciových spoločností a spoločností s ručením obmedzeným v Českej republike. Keďže do povinnosti auditu spadajú spoločnosti s. r. o. v Českej republike pri prekročení dvoch hodnôt dva po sebe nasledujúce roky, čo v danom príklade účtovná jednotka nespĺňa, nebudú tak podliehať povinnému auditu. Pokiaľ ide o akciové spoločnosti v Českej republike, pre povinný audit postačuje splniť jednu z hodnôt v dvoch po sebe idúcich účtovných obdobiach. Do povinnosti auditu tak účtovná jednotka bude spadať v roku 2019. Čo sa týka povinnosti auditu na Slovensku, boli stanovené nižšie hodnoty kritérií, sú však zhodné pre oba typy spoločností. Slovenská účtovná jednotka bude povinnému auditu podliehať až v dvoch z uvedených rokov.

Keďže v poslednom období na Slovensku nedošlo ku zmenám v povinnosti auditu, nebudú v tejto oblasti takmer žiadne dopady na slovenské účtovné jednotky. V Českej republike síce boli pozmenené kritériá, avšak i podľa starých predpisov by stredné a veľké účtovné jednotky vždy do povinnosti auditu spadali a taktiež časť malých. Podstatnou zmenou je to, že sa namiesto brutto hodnoty posudzuje pre určenie výšky celkových aktív netto hodnota a keďže veľkosť kritéria inak zostala nezmenená, malo by tak účtovných jednotiek s povinným auditom o niečo menej. Dopad v tejto oblasti sa bude týkať najmä audítorov v oblasti auditu výročných správ. Audítor musí po novom overiť verný a pravdivý obraz výročných správ a či sú v súlade s účtovnou závierkou daného roka. Účtovné jednotky tak musia audítorom poskytnúť výročné správy dostatočne včas.

9.8 Správa o platbách vládám

Zmeny v tejto oblasti majú vplyv na tie účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť vypracovať správu o platbách vládám. V oboch krajinách s účinnosťou od roku 2016 dochádza na základe smernice ku zmene pre veľké účtovné jednotky vrátane subjektov verejného záujmu, ktoré pôsobia v ťažobnom priemysle či v ťažení prírodných lesov. Tieto subjekty majú povinnosť zostavovať a zverejňovať správu o platbách vládám, pričom v Českej republike nemusia uvádzať jednorazové platby nepresahujúce 2 600 000 Kč a na Slovensku tie ktoré nepresiahnu 100 000 eur. Zavedenie takejto povinnosti zvýši daným subjektom administratívne povinnosti, bolo to však určite vhodné a zvýši to tak transparentnosť v platbách odvedených vládám.

10 Zhrnutie dopadov, odporúčania a návrhy

Predmetom skúmania bola európska účtovná smernica. Na základe nej bolo nevyhnutné vykonať novelizáciu v európskych štátoch, a teda i v Českej republike a na Slovensku. I keď sú si Slovensko a Česká republika navzájom blízke krajiny, ktoré bývali spoločným štátom, pred prijatím novej európskej smernice sa viacero vecí v účtovnej problematike odlišovalo. Ako bolo predpokladané, po jej implementácii sa niektoré veci zjednotili. Smernica však povoľuje rôzne alternatívne riešenia a tento kompromisný charakter sa preukázal i na porovnaní týchto dvoch štátov. Na základe analýzy jednotlivých zmien v českých a slovenských zákonoch je možné skonštatovať, že o niečo viac sa jednotlivým odporúčaniam a základným ustanoveniam smernice priblížila Česká republika.

Ako bolo možné v práci vidieť, nedá sa vymedziť iba určitá časť účtovných jednotiek, ktoré boli smernicou ovplyvnené, pretože zmeny sa týkajú všetkých účtovných jednotiek v Českej republike i na Slovensku. Smernica bola však ustanovená takým spôsobom, aby zjednodušila administratívne povinnosti malých a stredných podnikov tak, aby administratívne zaťaženie bolo úmerné prínosom. Zjednodušenia boli implementované do oboch skúmaných štátov.

Čo sa týka **mikro a malých účtovných jednotiek**, ich administratívne povinnosti boli zjednodušené. Dopady sa tak týkajú predovšetkým možnosti zostavovať výkazy v skrátenej verzii. Na Slovensku môžu zostavovať výkazy v skrátenej verzii iba mikro účtovné jednotky. V Českej republike môžu skrátene výkazy zostavovať všetky mikro a malé účtovné jednotky vtedy, ak nepodliehajú povinnému auditu a v prípade výkazu zisku a straty, ak zároveň nie sú obchodnými spoločnosťami. Ďalším zjednodušením oproti ostatným účtovným jednotkám je možnosť nezverejnenia výkazu ziskov a strát. Výkazy jednotlivých mikro a malých účtovných jednotiek sa tak môžu líšiť. Všetky účtovné jednotky si však musia naštudovať jednotlivé zmeny, ktoré sa týkajú štruktúry výkazov. Ďalším významným dopadom je to, že si musia každý rok sledovať jednotlivé veľkostné kritériá, pretože v prípade, že by ich prekročili, ich administratívne povinnosti by sa výrazne zvýšili. Zaradenie do veľkostnej kategórie sa tak netýka iba prvého zatriedenia. Slovenské aj české účtovné jednotky si tiež musia sledovať kritériá pre povinnosť auditu. V prípade, ak ich prekročia, musia si tiež naštudovať zmeny ohľadom obsahu výročnej správy. Všetky účtovné jednotky sú tiež povinné zoznámiť sa so zmenami lehôt ktoré však nezáležia na veľkosti účtovných jednotiek. V Českej republike sa ale líšia v závislosti od toho, či podliehajú povinnému auditu.

U **stredných a veľkých účtovných jednotiek** sa dopady do spočívajú najmä v zmene štruktúr výkazov, ktoré musia zostavovať v plnej verzii. Týka sa to nielen súvahy a zisku a strát, ale tiež povinnosti zverejňovať viac informácií v poznámkach k účtovnej závierke. Taktiež sú tieto účtovné jednotky v Českej republike povinné zostavovať prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách kapitálu, na Slovensku sú tieto výkazy zaraďované ako časť poznámok. Stredné a veľké účtovné jednotky musia taktiež sledovať hodnoty novo zavedených veľkostných kritérií, pretože pokiaľ ich stredné jednotky v Českej republike prekročia,

pribudne im navyiac niekoľko povinností. Pokiaľ účtovné jednotky prestanú splňať niektoré z kritérií, zaradia sa do inej kategórie s menšími povinnosťami. Čo sa týka povinnosti auditu, všetky stredné a veľké účtovné jednotky v Českej republike a taktiež veľké jednotky na Slovensku podliehajú povinnému auditu. Nemusia teda zvlášť sledovať ustanovené kritériá, od ktorých by boli auditované. Všetky stredné a veľké účtovné jednotky si taktiež musia naštudovať nový obsah výročnej správy, ktorú sú povinné zostaviť. Dopadom pre veľké účtovné jednotky pôsobiace v ťažobnom priemysle bude aj zverejňovanie správy o platbách vládam.

Čo sa týka všeobecne platných **účtovných zásad**, bolo určite vhodné, že Česká republika ani Slovensko nepovolili metódu LIFO, ktorú smernica 2013/34/EU uvádza ako povolenú metódu oceňovania majetku. Účtovné jednotky by si pri jej používaní mohli neoprávnene zvyšovať náklady a znižovať si tak základ dane. Na sklade by tak účtovne zostával materiál ocenený najnižšou cenou. Nedochádzalo by teda k vernému zobrazeniu skutočnosti.

Dôležitou účtovnou zásadou je používanie akruálneho princípu, a teda zaúčtovanie transakcií do toho obdobia, ku ktorému sa vzťahujú. Smernica povoľuje, aby mikropodniky boli oslobodené od povinnosti časovo rozlišovať náklady a výnosy. Plné oslobodenie od časového nerozlišovania nebolo povolené pre žiadne účtovné jednotky v Českej republike ani na Slovensku. Čiastočne však môže dochádzať k porušeniu tohto princípu, pretože v Českej republike nie je nutné rozlišovať nevýznamné a pravidelne sa opakujúce platby. Na Slovensku sa takáto výnimka týka mikro účtovných jednotiek a malé a veľké účtovné jednotky nemusia nevýznamné a opakujúce sa účtovné prípady časovo rozlišovať vtedy, ak sa týkajú posledného a prvého dňa mesiaca obdobia.

Smernica okrem iných účtovných zásad uvádza tiež zásadu podstaty obsahu nad formou. Táto zásada nie je v českom ani slovenskom zákone o účtovníctve obsiahnutá, pritom je okrem smernice odporúčaná i štandardami IFRS (aj IFRS pre malé a stredné podniky). Bolo by tak vhodné porozmýšľať o tom, aby aj táto zásada bola obsiahnutá v účtovných zákonoch.

To, že mikro účtovných jednotkám nebolo povolené oceňovanie reálnou hodnotou taktiež môže mať dopad na verné zobrazenie účtovníctva.

Smernica ďalej pracuje aj so zásadou konzistentnosti (resp. stálosti metód), na základe ktorej nie je dovolené meniť z roka na rok účtovné postupy a oceňovacie základne. Túto zásadu obsahuje i český zákon o účtovníctve. Na Slovensku je však zakázané meniť účtovné postupy iba v rámci jedného obdobia. Bolo by tak vhodné túto zásadu definovať i na Slovensku, čo by zvýšilo porovnateľnosť účtovných výkazov.

V súvislosti s oslobodením českých mikro a malých účtovných jednotiek bez povinnosti auditu od zverejňovania výkazu zisku a straty je taktiež možné hovoriť o porušení účtovných zásad. Zverejnená účtovná závierka bez výkazu zisku a straty nebude podávať verný a poctivý obraz o účtovníctve. Taktiež je možné predpokladať, že toto oslobodenie bude negatívne vplývať i na zásadu opatrnosti, a teda, že účtovné jednotky sa nebudú usilovať o predvídanie rizikových situácií. Je tak vhodné odporučiť zverejňovať výkaz ziskov a strát pre všetky účtovné jednotky aj

v Českej republike. Bude tak docielená väčšia vypovedacia schopnosť účtovnej závierky.

Medzi ďalšie odporúčania pre zmenu legislatívy patrí zmena pojmov v súlade so smernicou tak, aby bol zavedený moderný účtovný jazyk. V poslednom čase tých zmien bolo veľa a zmena pojmov by ovplyvnila tiež ďalšie predpisy. Postupom času by však bolo vhodné zaviesť pojmy zo smernice.

Čo sa týka účtovnej závierky, pre lepšiu porovnateľnosť by bolo vhodné v Českej republike ustanoviť len jeden druh výkazu zisku a straty, a to v druhovom členení. Pre niektoré ÚJ môže byť vhodnejšie pre jej potreby zostavovať tento výkaz podľa účelového členenia, to však môže vykonať i na dobrovoľnom princípe.

Keďže na základe výpočtov bolo zistené, že mikro a malé účtovné jednotky výrazne prevažujú, je tak vhodné podrobnejšie členenie (i keď v smernici obsiahnuté nie je). Je možné hovoriť o ďalšom členení na tie jednotky, ktoré majú povinnosť auditu a tie, ktoré túto povinnosť nemajú. Česká republika na základe tohto podrobnejšieho členenia nadväzuje ďalšie povinnosti pre účtovné jednotky. Slovensko by si z toho mohlo vziať príklad a taktiež naviazať povinnosti na základe toho, či účtovné jednotky podliehajú auditu. Podrobnejšie informácie sú totiž potrebné ako podklady pre audit a pre ostatné účtovné jednotky sa môžu administratívne povinnosti znížiť.

Česká republika i Slovensko dáva povinnosť auditu i pre časť malých účtovných jednotiek na základe prekročenia veľkostných kritérií, medzi ktoré patria celkové aktíva, čistý obrat a priemerný počet zamestnancov. Slovensko však na rozdiel od Českej republiky pre ocenenie aktív nepoužíva netto hodnotu, ale hodnotu brutto. Netto hodnota aktív však má väčšiu vypovedaciu schopnosť o skutočnom stave a bolo by ju teda vhodné pre posúdenie povinnosti auditu používať i na Slovensku.

11 Záver

Táto diplomová práca sa zaoberala Smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročných účtovných zvierkach, konsolidovaných účtovných zvierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

Práca bola členená do niekoľkých častí. Úvodná časť práce bola venovaná medzinárodnej harmonizácii účtovníctva, ktorá pozostáva z troch línií. Bol opísaný priebeh harmonizácie v EÚ, ale v krátkosti tiež medzinárodné účtovné štandardy IAS/IFRS a národné štandardy USA, ktorými sú US GAAP. Ďalšia časť práce bola venovaná predstaveniu novej európskej smernice. Novinkou bola najmä kategorizácia podnikov, na základe ktorej podnikom vyplývajú rôzne povinnosti. Po preskúmaní jej ustanovení bolo zistené, že i keď má zjednocovať účtovné prostredie Európskej únie, má výrazne kompromisný charakter. Členské štáty si tak v mnohých oblastiach mohli vybrať, akým spôsobom jednotlivé ustanovenia prevezmú.

Čiastkovým cieľom práce bolo porovnanie smernice a medzinárodných účtovných štandardov pre malé a stredné podniky. Bolo zistené, že i keď sú skúmaná smernica aj IFRS pre malé a stredné podniky založené preto, aby znížili administratívnu náročnosť malých a stredných podnikov, mnohé veci sa v nich odlišujú. Smernica je omnoho kratšia a veľa vecí oproti IFRS upravuje v menšej miere a niektoré vôbec. Smernica inak definuje malé a stredné podniky, predpisuje menej povinných výkazov a taktiež ich štruktúra je oproti IFRS odlišná. Ďalšie rozdiely sú taktiež napr. u zostavovania konsolidovanej účtovnej zvierky či oceňovania zásob.

Ďalšie kapitoly práce boli venované popísaniu zmien v účtovníctve Českej republiky a Slovenska na základe implementácie smernice. Najväčšími zmenami bola kategorizácia účtovných jednotiek, zavedenie definície subjektov verejného záujmu do zákona o účtovníctve, nové štruktúry výkazov, zmenený obsah výročnej správy či zavedenie správy o platbách vládám. Taktiež došlo ku zmenám v lehotách pre zverejňovanie účtovnej zvierky a v povinnosti auditu i zostavenia konsolidovanej účtovnej zvierky.

Následne boli porovnávané a analyzované dopady v jednotlivých oblastiach účtovníctva. Rozdiely sa týkajú už postoja k samotnej novelizácii. Zatiaľ, čo v Českej republike prebehla jedna veľká novelizácia, na Slovensku dochádzalo k jednotlivým zmenám postupne. Čo sa týka subjektov verejného záujmu, na Slovensku je o niečo širšia definícia. Odlišné je i prevzatie kategorizácie zo smernice, kedy ČR preberá všetky kategórie a Slovensko neustanovilo kategóriu stredných podnikov. Odhad ich rozloženia bol v práci vypočítaný a vyobrazený na grafoch. Ďalšie odlišnosti bolo možné spozorovať i v štruktúrach výkazov a definovaní subjektov, ktoré zostavujú účtovnú zvierku v plnom a ktoré v zjednodušenom rozsahu. V Českej republike sú na rozdiel od Slovenska tieto povinnosti naviazané nielen na veľkosť účtovných jednotiek, ale tiež na povinnosť auditu. Určité rozdiely je možné vidieť i v obsahu výročnej správy, ktorá je na Slovensku o niečo obsiahlej-

šia. Odlišné sú tiež povinnosti zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky, ktoré spočívajú i v tom, že na Slovensku neboli ustanovené skupiny účtovných jednotiek. Rozdielnosť je možné spozorovať tiež na lehotách zverejňovania, ktoré sú v Českej republike naviazané na to, či účtovná jednotka má alebo nemá povinnosť auditu. Na Slovensku sú striktne definované lehoty pre všetky účtovné jednotky bez ohľadu na audit. Odlišnosti medzi krajinami sú taktiež v samotnej povinnosti auditu. Na Slovensku sú stanovené nižšie veľkostné kritériá, ktoré túto povinnosť zakladajú.

V závere práce boli zhrnuté dopady do účtovníctva mikro, malých a tiež stredných a veľkých účtovných jednotiek, pretože sa nedá striktne definovať iba časť subjektov, ktoré zmeny implementované na základe smernice ovplyvnili. V tejto kapitole boli tiež posudzované možné rozpory so všeobecne platnými účtovnými zásadami a boli sformulované odporúčania a návrhy pre českú a slovenskú účtovnú legislatívu.

12 Literatúra

Monografia a internetové zdroje:

- Advokátska kancelária: Novela zákona o účtovníctve účinná od 1.1.2014*, [online]. 2014 [cit. 2016-02-19]. Dostupné z: <http://www.akmv.sk/2014/02/06/novela-zakona-o-uctovnictve-ucinna-od-112014/>
- BĚHOUNEK, P. *Zásadní novela zákona o účetnictví pro rok 2016*, [online]. 2015 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/ucto2016/>
- BENKO, J. *Podnikajte.sk: Novela zákona o účtovníctve od 1.1.2016 (schválená)*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2175/category/uctovnictvo/article/novela-o-uctovnictve-2016.xhtml>
- BENKO, J. *Podnikajte.sk: Veľkostné kategórie účtovných jednotiek od roku 2015 a účtovné závierky*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-19]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1876/category/uctovnictvo/article/velkostne-kategorie-2015.xhtml>
- BOHUŠOVÁ, Hana. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Vyd. 1. Brno: Policy Research Center, c2013. ISBN 978-80-87909-00-3.
- BOHUŠOVÁ, H.: *The implementation of the IFRS for SME in the EU*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2011, LIX, No. 2, pp. 43–50
- BŘEZINOVÁ, H. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN: 978-80-7478-641-9.
- CVEČKOVÁ, M. a I. DEMČÁKOVÁ. *epi.sk: Medzinárodné účtovné štandardy pre malé a stredné podniky – historické východiská, vznik, význam a súčasný stav*, [online]. 2007 [cit. 2015-12-10]. Dostupné z: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Medzinarodne-uctovne-standardy-pre-male-a-stredne-podniky-historicke-vychodiska-vznik-vyznam-a-sucasny-stav.htm>
- Deloitte: European Parliament publishes new Accounting Directive*, [online]. 2013 [cit. 2015-10-15]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/news/2013/07/eu-accounting-transparency-directives>
- Deloitte: Účetní zpravodaj. Nová evropská směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách*, [online]. 2014 [cit. 2015-11-15]. Dostupné z: https://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2014/accounting_news_cz_1401.pdf
- Deloitte: Účetní zpravodaj. Rada IASB vydala úpravy standardu IFRS pro malé a střední podniky*, [online]. 2015 [cit. 2015-12-10]. Dostupné z:

- https://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2015/accounting_news_cz_1507.pdf
- Deloitte: Zmeny v postupoch účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sk/Documents/TaxandLegal/Deloitte%20news%2001-2015-SK.pdf>
- DUBSKÝ, J. Malé a strední podniky a auditorské praxe, [online]. 2014 [cit. 2015-11-15]. Dostupné z: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2014/Auditor_special_12_2014_JDU.pdf
- DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. Vyd. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-265-0149-7.
- Evropský parlament: Těžárské firmy budou muset rozkrýt své platby vládám*, [online]. 2013 [cit. 2015-11-23]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/news/cs/news-room/20130607IPR11387/T%C4%9B%C5%BEa%C5%99sk%C3%A9-firmy-budou-muset-rozkr%C3%BDt-sv%C3%A9-platby-vl%C3%A1d%C3%A1m>
- FARKAŠ, R. *Nová účtovná smernica Európskej únie*. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-8168-059-5.
- FEE: Member State Option Comparison Table*, [online]. 2013 [cit. 2015-11-17]. Dostupné z: http://www.fee.be/images/Comparison_table_-_47_with_2013_Directive.pdf
- FICBAUER, J. a D. FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. Vyd. 4., aktualiz. Ostrava: Key Publishing, 2011. Ekonomie. ISBN 978-80-7418-104-7.
- FICBAUER, J. a D. FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. Ekonomie. ISBN 978-80-7418-143-6.
- FROŠCHOVÁ, L. *Daňari online: Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016*, [online]. 2015 [cit. 2016-01-14]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provade-ci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- GLOGAR, M. *Právní prostor: Novela zákona o účetnictví*, [online]. 2015 [cit. 2015-11-03]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/zmeny-v-legislative/vyslo-ve-sbirce-zakonu/novela-zakona-o-ucetnictvi>
- Glogar, M. *Právní prostor: Novely prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví*, [online]. 2015 [cit. 2016-01-14]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/zmeny-v-legislative/vyslo-ve-sbirce-zakonu/novely-provade-cich-vyhlasek-k-zakonu-o-ucetnictvi>
- HARTMANN, J. *Hospodářské noviny: Novela zákona o účetnictví zasáhne hlavně velké podniky. Menším ale uleví*, [online]. 2015 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: <http://probyznysinfo.ihned.cz/c1-64249060-novela-zakona-o-ucetnictvi-zasahne-hlavne-velke-podniky-mensim-ale-ulevi>

- HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. 1. vyd. Praha: Kemberg, 2007. Management praxe. ISBN 978-80-903962-2-7.
- HÝBLOVÁ, E. *Účetní výkaznictví pro malé a střední podniky*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2010. 978-80-210-5319-9.
- CHALUPA, Rostislav. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7263-862-8.
- CHMATALOVÁ, E. *Proces harmonizace účetnictví v rámci EU*, [online]. [cit. 2015-10-10]. Dostupné z: <http://files.svses.webnode.cz/200004927-26c2627bec/chmatalova.pdf>
- IFRS: IFRS for SMEs. About the IFRS for SMEs*, [online]. 2015 [cit. 2015-12-10]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx>
- InterConsult: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty od roku 2016*, [online]. 2016 [cit. 2016-01-30]. Dostupné z: <http://www.interconsult.cz/rozvaha-vykaz-zisku-a-ztraty-2016.html>
- Kadlec, M. *Portál POHODA: Kategorizace účetních jednotek od 1.1.2016*, [online]. 2014 [cit. 2016-01-15]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>
- KADLEC, M. *Portál POHODA: Změny v zákoně o účetnictví od 1.1.2016*, [online]. 2014 [cit. 2016-01-15]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zmeny-v-zakone-o-ucetnictvi-od-1-1-2016/>
- Komora auditorů ČR: Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK*, [online]. 2013 [cit. 2015-10-20]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-383-c.html>
- KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- KPMG: Aktuality 2016/01*, [online]. 2016 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: <https://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Publicationseries/Documents/Accounting-advisory-news-february-2016a-SK.pdf>
- KPMG: Novela zákona o účtovníctve z mája 2015*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <https://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Publicationseries/Documents/AAS-aktuality-novela-zakona-o-uctovnictve-z-maja-2015.pdf>
- KPMG: Účtovná závierka podnikateľov - veľkých účtovných jednotiek, subjektov verejného záujmu a malých účtovných jednotiek od 1. januára 2015*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-20]. Dostupné z: https://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Aktuality_Uctovna%20zavirka%20podnikatelov%20od%201januara.pdf

- KPMG: *Zmeny v účtovných predpisoch k 31. decembru 2014 a 1. januáru 2015*, [online]. 2014 [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: <https://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/AAS-Alert-novela-PU-ZoU-1111-2014-SK.pdf>
- KRAFTOVÁ, Ivana a David SUCHÁNEK. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. ISBN 978-80-7395-301-0.
- KRUPOVÁ, L. *účetní kavárna: Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky – IFRS pro SME*, [online]. 2009 [cit. 2015-12-11]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/>
- KUČEROVÁ, D. *Podnikatel.cz: Účetní čeká od roku 2016 maraton změn*, [online]. 2015 [cit. 2016-01-22]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/ucetni-ceka-od-roku-2016-maraton-zmen/>
- LEVOVÁ, J. *NOTIA: Změny v povinném auditu a zveřejňování účetní závěrky od 2016*, [online]. 2015 [cit. 2016-01-19]. Dostupné z: <http://www.notia.cz/povinny-audit-a-zverejneni-ucetni-zaverky-2016.html>
- MALIMÁNKOVÁ, L. *Fučík & Partners: Časové rozlišení (aktivní i pasivní)*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-02]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/casove-rozliseni-aktivni-i-pasivni/>
- MARTÍNKOVÁ, M. *Portál POHODA: Jednoduché účetnictví od roku 2016 znovu v zákoně*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-02]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/jednoduche-ucetnictvi-bude-od-roku-2016-znovu-v-za/>
- MATAY, J. *FTM AUDIT: Audit účtovnej závierky / Kto má povinnosť auditu?*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-22]. Dostupné z: <http://www.ftmaudit.sk/Kto-ma-povinnos%C5%A5-auditu.html>
- MINTÁL, J. *eSeminare.sk: Zmeny v účtovníctve v roku 2015*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-19]. Dostupné z: <http://www.eseminare.sk/zmeny-v-uctovnictve-v-roku-2015-uniqueiduchxzASYZNb3XW2GYgJTyzEJuz5yAtAs9mbKTrAPMMA/>
- MÜLLEROVÁ, L. *Změní nová evropská směrnice české účetnictví?*, [online]. 2013 [cit. 2015-11-03]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=400.pdf>
- NERUDOVÁ, D. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-500-7.
- PALČÁK, A. a M. SIKORA. *Fučík & Partners: Novela zákona o účetnictví (účinnost od 1.1.2016)*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-02]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/novela-zakona-o-ucetnictvi-ucinnost-od-1-1-2016/>
- PASEKOVÁ, M. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. Téma. ISBN 978-80-7357-866-4.

- PILÁTOVÁ, J. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1. 1. 2016*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5804-6.
- RABINE, J. *European Commission: The new Accounting Directive*, [online]. 2013 [cit. 2015-11-17]. Dostupné z: http://www.audit.gov.az/uploads/STAREP_AA_regional_dialogue_The_new_Accounting_Directive_event_2_Nov_6_ENG.pdf
- Ready Ratios: New Accounting Directive Approved and Published by European Parliament* [online]. 2013 [cit. 2015-10-15]. Dostupné z: <http://www.readyratios.com/news/other/2418.html>
- Slovenská živnostenská komora: Zákon o účtovníctve*, [online]. 2016 [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: <http://www.szk.sk/legislativa/zakon-o-uctovnictve/>
- SOLÍKOVÁ, V. *Podnikajte.sk: Ukladanie účtovnej závierky do registra účtovných závierok v roku 2014*, [online]. 2014 [cit. 2016-02-24]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1377/category/uctovnictvo/article/ukladanie-zavierky-do-registra-2014.xhtml>
- SP Audit: Od roku 2016 nutno ověřit výroční zprávu současně s ověřením účetní závěrky!*, [online]. 2015 [cit. 2016-01-19]. Dostupné z: <http://www.spaudit.cz/od-roku-2016-nutno-overit-vyrocnizpravu-soucasne-s-overenim-ucetni-zaverky/>
- SP Audit: Změny týkající se povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-01]. Dostupné z: http://www.spaudit.cz/zmeny-tykajici-se-povinnosti-sestavit-konsolidovanou-ucetni-zaverku/?utm_content=buffer5e786&utm_medium=social&utm_source=twitter.com&utm_campaign=buffer
- STRUŽINSKÝ, R. *Schaffer & Partner: Novela zákona o účetnictví od roku 2016*, [online]. 2015 [cit. 2016-01-15]. Dostupné z: <http://www.schaffer-partner.cz/aktuality/item/404-novela-zakona-o-ucetnictvi-od-roku-2016>
- ŠTEKER, K. a K. STROUHAŘOVÁ *Vykazování podle „IFRS for SMEs“ ve společnosti XY, a.s. – případová studie*, [online]. 2011 [cit. 2015-12-11]. Dostupné z: <http://www.cjournal.cz/files/50.pdf>
- Účtuj.sk: Novela zákona o účtovníctve od 1. júla 2015 podrobnejšie*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-21]. Dostupné z: <http://uctuj.sk/uctovnictvo/novela-zakona-o-uctovnictve-od-1-jula-2015-podrobnejsie/8397/>
- VARMUSOVÁ, Z. *Podnikajte.sk: Účtovná závierka mikro účtovnej jednotky v roku 2016 (za rok 2015)*, [online]. 2016 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2422/category/uctovnictvo/article/uzavierka-mikro-uctovnej-jednotky-2016.xhtml>

- VARMUSOVÁ, Z. *Podnikajte.sk: Účtovná závierka v podvojnóm účtovníctve v roku 2016 (za rok 2015)*, [online]. 2015 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2398/category/uctovnictvo/article/zavierka-podvojne-uctovnictvo-2015.xhtml>
- ŽÁROVÁ, M. *Český finanční a účetní časopis: Zlepší nová účetní směrnice účetní výkaznictví v Evropě?*, [online]. 2013 [cit. 2015-10-10]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/344>
- ŽÁROVÁ, M. *Changes in EC Directives and Impact on Presentation of Financial Statements in the Czech Republic*, [online]. 2013 [cit. 2015-11-17]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/efaj/99>
- ŽÁROVÁ, M., D. PROCHÁZKA a J. ROE. *Financial reporting in Czech Republic*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2015. ISBN 978-80-245-2093-3.

Právne predpisy:

Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetníctví

Vyhláška č. 250/2015, pro podnikatele

Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve

13 Zoznam obrázkov

Obr. 1	Výsledky výpočtu percentného vyjadrenia počtu ÚJ podľa kategórií v Českej republike	58
Obr. 2	Výsledky výpočtu percentného vyjadrenia počtu ÚJ podľa kategórií na Slovensku	58
Obr. 3	Výsledky kategorizácie na základe právnej formy v Českej republike	59
Obr. 4	Výsledky kategorizácie na základe právnej formy na Slovensku	60
Obr. 5	Predmet účtovníctva v ČR a SR	64

14 Zoznam tabuliek

Tab. 1	Kategórie podnikov a skupín	23
Tab. 2	Kategórie podnikov a skupín v ČR od roku 2016	37
Tab. 3	Kategórie podnikov a skupín v SR od roku 2015	46
Tab. 4	Zmeny zákona o účtovníctve ČR a SR	53
Tab. 5	Zmena terminológie	54
Tab. 6	Subjekty verejného záujmu v ČR a SR	54
Tab. 7	Kategórie podnikov po implementácii smernice	56
Tab. 8	Zaradovanie účtovných jednotiek do kategórií v ČR a SR	61
Tab. 9	Prvé zaradenie účtovných jednotiek do kategórií v ČR a SR	62
Tab. 10	Zmeny v zaradení do kategórií (Príklad)	63
Tab. 11	Účtovné zásady v ČR a SR	64
Tab. 12	Obsah účtovnej závierky v ČR a SR	66
Tab. 13	Rozsah súvahy („rozvahy“) v ČR a SR	67
Tab. 14	Rozsah výkazu ziskov a strát („výkazu zisku a ztráty“) v ČR a SR	67
Tab. 15	Obsah poznámok k účtovnej závierke („přílohy“) v ČR a SR	68
Tab. 16	Zmeny s dopadom na účtovnú závierku v ČR a SR	69
Tab. 17	Povinnosť zostavenia výročnej správy v ČR a SR	70
Tab. 18	Obsah výročnej správy v ČR a SR	70
Tab. 19	Základné oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v ČR a SR	72
Tab. 20	Lehoty pre uverejnenie účtovných závierok a výročných správ v ČR a SR	73
Tab. 21	Lehoty pre uverejnenie individuálnej účtovnej závierky (príklady)	74

Tab. 22	Povinnosť auditu v ČR a SR	76
Tab. 23	Veľkostné kritériá pre povinnosť auditu v ČR a SR	77
Tab. 24	Príklad na povinnosť auditu	79

15 Zoznam skratiek

AIA	American Institute of Accounting
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ČR	Česká republika
DP	Daňová povinnosť
EC	Európska komisia
EEC	Rada Európskeho spoločenstva
EGAOB	European Group of Auditors' Oversight Bodies.
EHS	Európske hospodárske spoločenstvo
EÚ	Európska únia
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First in-First out
IAS	International Accounting standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standard Committee Foundation
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kč	Koruny české
LIFO	Last in-First out
MF SR	Ministerstvo financií Slovenskej republiky
MSP	malé a stredné podniky
SAC	Standing Advisory Committee
SEC	Securities and Exchange Commission
SIC	Standing Interpretations Committee
SR	Slovenská republika
ÚJ	účtovné jednotky
US GAAP	General Accepted Accounting Principles

Prílohy

A Štruktúra smernice

Úvod	
Kapitola 1	Rozsah pôsobnosti, vymedzenie pojmov a kategórie podnikov a skupín
Kapitola 2	Všeobecné ustanovenia a zásady
Kapitola 3	Súvaha a výkaz ziskov a strát
Kapitola 4	Poznámky k účtovnej závierke
Kapitola 5	Správa o hospodárení
Kapitola 6	Konsolidovaná účtovná závierka a správy
Kapitola 7	Uverejňovanie
Kapitola 8	Audit
Kapitola 9	Ustanovenia týkajúce sa výnimiek a obmedzení výnimiek
Kapitola 10	Správa o platbách vládam
Kapitola 11	Záverečné ustanovenia
Príloha I	Druhy podnikov uvedené v článku 1 ods. 1 písm. a)
Príloha II	Druhy podnikov uvedené v článku 1 ods. 1 písm. b)
Príloha III	Horizontálna štruktúra súvahy uvedená v článku 10
Príloha IV	Vertikálna štruktúra súvahy uvedená v článku 10
Príloha V	Štruktúra výkazu ziskov a strát podľa povahy nákladov uvedená v článku 13
Príloha VI	Štruktúra výkazu ziskov a strát podľa funkcie nákladov uvedená v článku 13

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa smernice č. 2013/34/EU