

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu
studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Použití IFRS pro SME
na reálném českém podniku**

Autor bakalářské práce: Viera Mižaninová
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Libor Vašek, Ph.D.
Rok obhajoby: 2018

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Použití IFRS pro SME na reálném českém podniku“ vypracovala samostatně a že jsem veškerou použitou literaturu a další prameny řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 29. 5. 2018

Viera Mižaninová

Poděkování:

Ráda bych na tomto místě poděkovala Ing. Liboru Vaškovi, Ph. D. za ochotu, čas, připomínky k práci a pozitivní přístup. Dále bych ráda poděkovala Petře Šavrdové za pomoc s překladem.

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky a jeho aplikací na účetní jednotku vykazující dle české legislativy. Teoretická část je věnovaná vymezení skupiny malých a středních podniků a proč je pro ně prospěšné vykazovat dle jednotných mezinárodních pravidel. Dále jsou v práci přiblíženy vybrané oddíly standardu, jejichž znalost je nezbytná pro praktickou část. V ní jsou řešeny úpravy položek rozvahy do podoby vyhovující standardu, výstupem praktické části je sestavení zahajovací rozvahy v případě přechodu účetní jednotky na IFRS pro SME a zhodnocení změny bilanční sumy.

Klíčová slova: IFRS pro SME, implementace IFRS pro SME, mezinárodní standardy, přechod

Abstract

This thesis analyses International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities and its application on a selected Czech company. The theoretical part defines small and medium-sized entities and lays out why it is beneficial to report according to uniform international standards. Furthermore, the thesis discusses selected parts of the standard the knowledge of which is essential for comprehension of the practical part. Here we deal with alteration of balance sheet items so that they comply with the standard. The output of the practical part is assembly of opening balance sheet in case of transition to IFRS for SME.

Keywords: IFRS for SME, implementation of IFRS for SME, international standards, transition

Obsah

ÚVOD	7
1. MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	9
1.1 MALÝ A STŘEDNÍ PODNIK V ROZSAHU IFRS VS. EU PŘEDPISŮ	9
1.2 PROČ BY MĚLY SME VYKAZOVAT DLE JEDNOTNÝCH MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ?.....	11
2. IFRS PRO SME	13
2.1 VZNIK IFRS PRO SME	13
2.2 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ IMPLEMENTACE IFRS PRO SME.....	14
2.3 OBECNÉ PRINCIPY IFRS PRO SME.....	15
2.4 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	17
2.5 VYBRANÉ ODDÍLY IFRS PRO SME	20
2.5.1 POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ.....	21
2.5.2 INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ.....	22
2.5.3 LEASING	24
2.6 PŘECHOD NA IFRS PRO SME	26
3. PRAKTICKÁ ČÁST	28
3.1 O SPOLEČNOSTI	28
3.2 ANALÝZA A KONVERZE ROZVAHY	29
3.2.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	29
3.2.2 POHLEDÁVKY	31
3.2.3 PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY	33
3.2.4 ZÁVAZKY	33
3.2.5 FINANČNÍ LEASING	34
3.2.6 OPERATIVNÍ LEASING	36
3.2.7 ODLOŽENÁ DAŇ.....	36
3.2.8 PŘEVODOVÁ TABULKA.....	37
3.3 VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI K 1. 1. 2017.....	38
ZÁVĚR	41

ZDROJE.....	43
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	45

Úvod

Jednotné účetní výkaznictví započalo svou cestu v 70. letech 20. století vydáním Mezinárodních účetních standardů (IAS), které byly nahrazeny Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) v roce 2001. V současnosti jsou celosvětově využívány, dle Nadace IFRS (k dubnu 2018) 144 jurisdikcí vyžaduje, aby společnosti kótované na veřejně obchodovaných burzách sestavovali své účetní výkazy dle IFRS.⁽¹⁾ Data z účetních závěrek podniků s veřejnou odpovědností jsou na trzích hlavním zdrojem informací pro investory. Nikoho tedy nepřekvapí, že je na ně kladen velký důraz, vyžadována vysoká kvalita a srovnatelnost, kterých se dosáhlo používáním jednotných standardů.

Zmíněné společnosti ale nejsou jedinými subjekty světové ekonomiky. Segment podniků bez veřejné odpovědnosti, označených jako malé a střední podniky (SME), tvoří podstatnou část ekonomiky, která má zájem o nasměrování mezinárodního toku kapitálu právě k nim. Investoři také vidí SME jako vhodnou oblast k investování. V minulosti byl jejich nejednotný účetní systém překážkou, v roce 2009 vydáním Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) vznikla alternativa jednotné platformy.

Jejím použitím se dosáhnou nesporné výhody, jako například vysoká srovnatelnost a transparentnost ve vykazování, příliv kapitálu a mezinárodní prezentace podniku jako spolehlivého partnera. Navzdory pozitivům nedošlo k přijetí standardu v tak širokém měřítku jako je to u plných IFRS. Zavedení nové koncepce do účetnictví s vlastní legislativou často navázanou na daňový systém přináší také mnoho komplikací, které vyvažují přínosy z jednotného vykazování.

Jedním z odpůrců povinného přijetí je i Evropská unie, i když členskými státy tuto možnost nezakázala. Česká republika byla jedním z členských států EU, která byla pro přijetí IFRS pro SME jako možnou alternativu, avšak sama na tuto možnost nepřistoupila.

V práci se věnuji hypotetické situaci přijetí IFRS pro SME v české společnosti. Cílem je představit pravidla standardu a v praktické části poukázat na rozdíly s českou legislativou a jak tyto rozdíly ovlivní změnu bilanční sumy. Práce je rozdělena do 3 kapitol. První kapitola je věnována vymezení skupiny SME dle definice standardu a dle pojetí v EU a proč je pro tuto skupinu podniků vhodné jednotné vykazování. Druhá kapitola rozebírá vznik IFRS pro SME, které faktory ovlivňují přijetí standardu, jeho

hlavní principy a vybrané oddíly, které měly největší vliv na změny v rozvaze provedené v praktické části. Praktická část je tvořena analýzou položek rozvahy a jejich transformace do podoby vyhovující standardu. Výstupem praktické části je zahajovací výkaz o finanční situaci podniku k 1. 1. 2017 dle IFRS pro SME. Téma práce jsem si zvolila během semestrální výuky IFRS pro SME, nakolik mě zaujal proces přechodu na standard a jeho vliv na změnu ocenění jednotlivých položek výkazů. V práci je použita metoda rešerše informací uvedených v standardu, v legislativě České republiky a v publikacích Evropské unie. Data jsem dále získávala z odborných časopisů a článků. Praktická část je postavena na analýze informací z účetní závěrky společnosti. V závěru zhodnotím dopad přechodu na IFRS na SME na bilanční sumu. Vzhledem k povaze standardu využívat k ocenění reálnou hodnotu a zařazovat do aktiv předměty finančního leasingu, předpokládám, že dojde k jejímu navýšení.

1. Malé a střední podniky

1.1 Malý a střední podnik v rozsahu IFRS vs. EU předpisů

Dle definice IFRS pro SME je malý a střední podnik ten, který splňuje dvě základní podmínky. Daný podnik nesmí mít veřejnou zodpovědnost a má povinnost zveřejňovat účetní závěrku externím uživatelům.

Nemít veřejnou zodpovědnost pro podniky znamená, že nesmí se svými dluhovými a kapitálovými nástroji obchodovat na veřejných trzích. Zároveň nesmí být v procesu emitování takových nástrojů. Mezi podniky s veřejnou zodpovědností řadíme také banky, pojišťovny, družstevní záložny a další, jejichž hlavní podnikatelská činnost spočívá mimo jiného ve spravování cizích aktiv. Za správu cizích aktiv, aniž by jednotka měla veřejnou zodpovědnost, se považují zálohy přijaté v rámci odběratelsko-dodavatelských vztahů a tyto situace nevedou tedy k naplnění veřejné zodpovědnosti.(2)

Účetní jednotka (ÚJ) nesplňuje podmínku zveřejňování, pokud jsou její účetní výkazy sestavovány jenom pro potřeby manažerů a zároveň vlastníků nebo pro potřeby daňových úřadů. Informace z výkazů musí být přístupné i pro vlastníky, kteří nezastávají současně funkci ve vedení podniku, pro současné a potencionální věřitele a standard zmiňuje také ratingové agentury.

Standard neklade žádná konkrétní kvantifikovaná kritéria na zařazení podniku do jednotlivých kategorií velikosti. Jisté usměrnění a přiblížení mikro podniku můžeme najít v Příručce pro mikro podniky. Ten uvádí doporučení pro mikro účetní jednotky, které jsou charakteristické jednoduchými transakcemi, mají málo zaměstnanců, velmi často je majitel ten, kdo rozhoduje a řídí podnik. Výše zisku a tržeb je poměrně nízká. Nevyskytují se u ní investice do dceřiných, přidružených nebo společných podniků, nepřipadá tedy v úvahu sestavování konsolidované účetní závěry. Také u ní nenajdeme komplexní finanční nástroje, nevydává akcie a nenabízí zaměstnancům možnost podílet se na držbě těchto akcií.(3)

Důvodem neaplikovat kvantifikovatelná kritéria v rozmezí velikosti obrátu, zisku a dalších je vysoký počet zemí užívajících IFRS pro SME. Jejich množství a odlišnost zamezuje vytvořit jedno všeobecně platné velikostní kritérium. Rada při tvoření Standardu uvedla charakteristiku skupiny SME postavenou na principech, a ne na striktních pravidlech, které by mohli být zbytečně omezující. Vyřešila tak nesourodost pojmu malých

a středních podniků v jednotlivých jurisdikcích světa, která jsou velmi často řešená zmíněnou kvantifikací aktiv a obdobných finančních parametrů.

Evropská unie, a ani ČR jako její člen, nezavedla povinné přijetí standardu. V modelové situaci přijetí IFRS pro SME pro ČR anebo EU by bylo jasné stanovení, pro jaké skupiny podniků jsou nová pravidla určena. Vymezení této skupiny by ale nesmělo být v rozporu s definicí SME dle standardu.

Aktuální platný rozdělení ÚJ v ČR upravuje Zákon o Účetnictví pro podnikatele č. 563/1991 Sb. Vymezuje kategorie účetních jednotek v rozlišení mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. Jednotlivé kategorie jsou ohrazeny kvantifikací aktiv, ročního úhrnu obrátu a průměrného počtu zaměstnanců. Jednotka je zařazena do příslušné kategorie, pokud nepřekročí alespoň 2 z hraničních kritérií uvedených pro každou kategorii v následující tabulce č. 1.

Tabulka 1: Kategorie ÚJ dle ČL

	Aktiva celkem	Čistý obrat	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	≤ 9 000 000 Kč	≤ 18 000 000 Kč	≤ 10
Malá účetní jednotka	≤ 100 000 000 Kč	≤ 200 000 000 Kč	≤ 50
Střední účetní jednotka	≤ 500 000 000 Kč	≤ 1 000 000 000 Kč	≤ 250

Zdroj: Vlastní zpracování dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Další definice SME vznikla uvnitř Evropské unie kvůli poskytování podpůrných opatření určité skupině podniků, která je v zájmu EU a společného hospodářského prostoru potřebné rozvíjet. Vymezení podniků je uvedeno v Doporučení komise 2003/361/ES uveřejněno v úředním věstníku EU L 124.

Aby mohl být podnik označen jako SME, musí naplnit jedno hlavní velikostní kritérium – počet zaměstnanců, a jedno ze dvou vedlejších velikostních kritérií – roční obrat a bilanční sumu. Statut označení za SME podniku zůstává, pokud překročí mezní hodnotu pro roční obrat, ale nepřekročí pro bilanční sumu nebo obráceně. Počet zaměstnanců nesmí překročit hranici 250, limit pro roční obrat je 50 mil. €, pro bilanční sumu 43 mil. €. Konkrétní hranice mezi jednotlivými stupni velikosti jsou uvedeny dále v tabulce č. 2.(4)

Velikostní kritéria ale nestačí. Doporučení EU dále uvádí požadavky na zdroje podniku, jednak zdroje vlastního kapitálu a jednak zdroje investované v dalších podnicích. Definuje 3 kategorie společností, příslušnost jednotlivých kategorií určuje postup určení velikostních kritérií. Za samostatný podnik se považuje jednotka, ve které není vlastnictví

nad 25 % kapitálu a která nevlastní podíl na jiné jednotce nad 25 % kapitálu. Partnerský podnik se účastní na vlastnictví v míře 25-50 %. Narazíme zde na výjimku, kdy sice procentní limity jsou naplněny, ale investor je veřejná investiční společnost, společnost rizikového kapitálu, podnikatelský anděl, univerzita, instituce včetně regionálních rozvojových fondů a autonomní orgán místní samosprávy s rozpočtem pod 10 mil. € a pod 5 000 obyvatel. V takové situaci půjde o samostatný podnik. Pokud majetková účast přesáhne 50 %, označuje doporučení podniky jako propojené.

Samostatné podniky čerpají informace z vlastní účetní závěrky za poslední známé období. Partnerské podniky k datům z vlastní účetní závěrky a k počtu zaměstnancům jsou povinny připočítat i část dat partnerského podniku. Část dat je určena procentem vlastnictví na majetku. U propojených podniků je povinnost připočítat 100 % dat dotčeného podniku. Jednotka je automaticky vyřazena ze SME, pokud se ze 25 % a více na její majetkové účasti podílí jedna nebo více veřejných subjektů.(5)

Tabulka 2: Kategorie ÚJ dle EU

	Počet zaměstnanců	Čistý obrát	Bilanční suma
Mikro účetní jednotka	< 10	≤ 2 mil. €	≤ 2 mil. €
Malá účetní jednotka	< 50	≤ 10 mil. €	≤ 10 mil. €
Střední účetní jednotka	< 250	≤ 50 mil. €	≤ 43 mil. €

Zdroj: Vlastní zpracování dle Doporučení komise 2003/361/ES

1.2 Proč by měly SME vykazovat dle jednotných mezinárodních standardů?

Poptávka po vzniku jednotných účetních pravidel vedla ke vzniku IFRS pro SME. Odpovědí na otázku, proč taková poptávka existuje, je několik. Jedním z důvodů je velikost skupiny malých a středních podniků a s ní spojená potřeba srovnávat jejich výkazy. Před samotným zahájením prací na IFRS pro SME už existoval kompaktní systém jednotného vykazování pro veřejné podniky, a jak bylo uvedeno v úvodu, je světově široce podporován. Proč tedy nerozšířit jeho působení i na podniky bez veřejné odpovědnosti? Při vzniku IFRS pro SME byla tato možnost zvažována, nakonec Rada zvolila variantu samostatného standardu. Plné IFRS bylo navrženo v souladu s potřebami podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na veřejných kapitálových trzích a tyto potřeby nekorespondují s potřebami SME, které jsou charakteristické ne tak komplexními aktivitami a mají méně zdrojů financování. IFRS jsou pro ně složité a obsahují oblasti

nerelevantní pro prostředí SME. IFRS pro SME bylo oproti plným IFRS zkráceno a došlo k zjednodušení principů pro vykazování a oceňování.(6)

Jedním z hlavních aspektů globalizace, která se v posledních letech skloňuje v mnohých oblastech života, je mezinárodní obchod a pohyb investic a kapitálu.(7) Jednotné vykazování malých a středních podniků je jednou z alternativ pro mezinárodní investory, kterým tak bude usnadněno vytváření porovnání mezi jednotlivými podniky a poskytne jim stimul pro investování kapitálu do menších podniků. Srovnávat samozřejmě jde i bez jednotných standardů, je ale na zvážení, jakou vypovídající schopnost výsledky takového porovnání přinesou. Důvěryhodnější informace získáme z porovnání jednotek vykazujících jednotně. Jednotné vykazování je výhodou i pro investory v různých právních podmínkách s investicemi v různých zemích

Samotný standard, jak bylo uvedeno výše, nedává přesné velikostní omezení pro jednotky, ponechává to na jurisdikcích jednotlivých států. V měřítku dle EU, dle ANNUAL REPORT ON EUROPEAN SMEs 2015/2016, SME tvoří 99,8 % všech podniků z nefinančního sektoru a zabezpečuje 66,8 % pracovních míst.(8) Jsou tedy klíčovým segmentem pro podporu pro zvýšení ekonomického růstu. SME ale většinou podnikají na domácích trzích a jejich růst je omezen hranicemi. Jedním z omezujících faktorů je nejednotný účetní a daňový systém.(9)

Důvodová zpráva k IFRS pro SME uvádí, že více než jedna polovina SME má bankovní úvěr. Na dnešním globálním trhu najdeme mnoho poskytovatelů zahraničních půjček. Tito poskytovatelé určují podmínky úvěru spolu s úrokovou sazbou a opět vycházejí z informací získaných z účetní závěrky.

Komparaci podniků ale nevyužívají jenom poskytovatelé kapitálu, i samotné podniky aplikují tuto možnost při zhodnocení finančního zdraví svých odběratelů při poskytnutí svých služeb či prodeje zboží na obchodní úvěr. Snižují svoji nejistotu a riziko nesplacení, čím by se sami mohli dostat do nepříznivé finanční situace. Posouzení finančního zdraví je pro ně přínosné i v situaci výběru dlouhodobého dodavatele či partnera. Možnost porovnání, s tím, že máme k dispozici srovnatelné a kvalitní informace, poskytuje zvýšení stability systému.

V neposlední řadě netřeba zapomínat ani na ratingové agentury, které vytvářejí různé mezinárodní porovnávání.(10)

2. IFRS pro SME

2.1 Vznik IFRS pro SME

První mezinárodní účetní standardy (IAS) vznikli v roce 1971 pod záštitou Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASC). V roce 2001 proběhla proměna IASC na Radu pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), která nové standardy začala vydávat pod názvem Mezinárodní standardy účetnického výkaznictví (IFRS). K roku 2001 se také váže počátek IFRS pro SME. IASB sestavuje skupinu expertů pro vytvoření mezinárodních standardů účetního výkaznictví odpovídajícímu potřebám a požadavkům malých a středních podniků.

V roce 2004 vychází diskusní materiál pod názvem Předběžná stanoviska k účetním standardům pro malé a střední podniky. Dochází ke spolupráci veřejnosti, která prostřednictvím diskusního materiálu měla možnost vyjádřit svůj názor na otázky, zda mají být pro segment SME vytvořené zvláštní standardy, jaké hlavní cíle by měli mezinárodní standardy pro SME plnit, vymezení účetních jednotek patřících pod SME, jak řešit situaci v případě absence pravidla a další uvedeny v Důvodové zprávě vydané k IFRS pro SME. Reakce na diskusní materiál potvrdila poptávku po standardech pro malé a střední podniky a Rada se rozhodla pro zveřejnění návrhu standardu.

Samotnému zveřejnění návrhu přecházely diskuze a jednání mezi uživateli a tvůrci účetních výkazů kvůli zjednodušení vykazování a oceňování jednotlivých položek výkazu o finanční situaci. Na základě doporučení od pracovní skupiny sestavila Rada návrh IFRS pro SME zveřejněný v únoru 2007. Návrh vycházel z plných IFRS, korekce a zjednodušení vycházely z požadavků uživatelů účetních výkazu zjištěných předchozí spoluprací.

IFRS pro SME bylo podrobeno mezinárodnímu testování v praxi, zároveň došlo i k reakci veřejnosti na zveřejněný návrh. Výsledky testování a reakce veřejnosti byly řešeny na zasedání Rady a finální verze IFRS pro SME byla zveřejněná v červenci 2009.

Standard byl navržen jako stabilní platforma, co se týče změn v pravidlech. Záměrem Rady bylo nechat uživatelům standardu prostor a čas na osvojení a zažití si pravidel. První revize proběhla v období 2012 až 2015 s výsledkem vydání novelizovaných pravidel účinných nejpozději od 1. 1. 2017. Novela neobsahovala výrazné změny. Došlo k vyjasnění některých částí a byl doplněn modul přecenění k pozemkům, budovám a zařízením jako reakce na odezvy uživatelů. Budoucí revize jsou plánovány v tříletých intervalech.

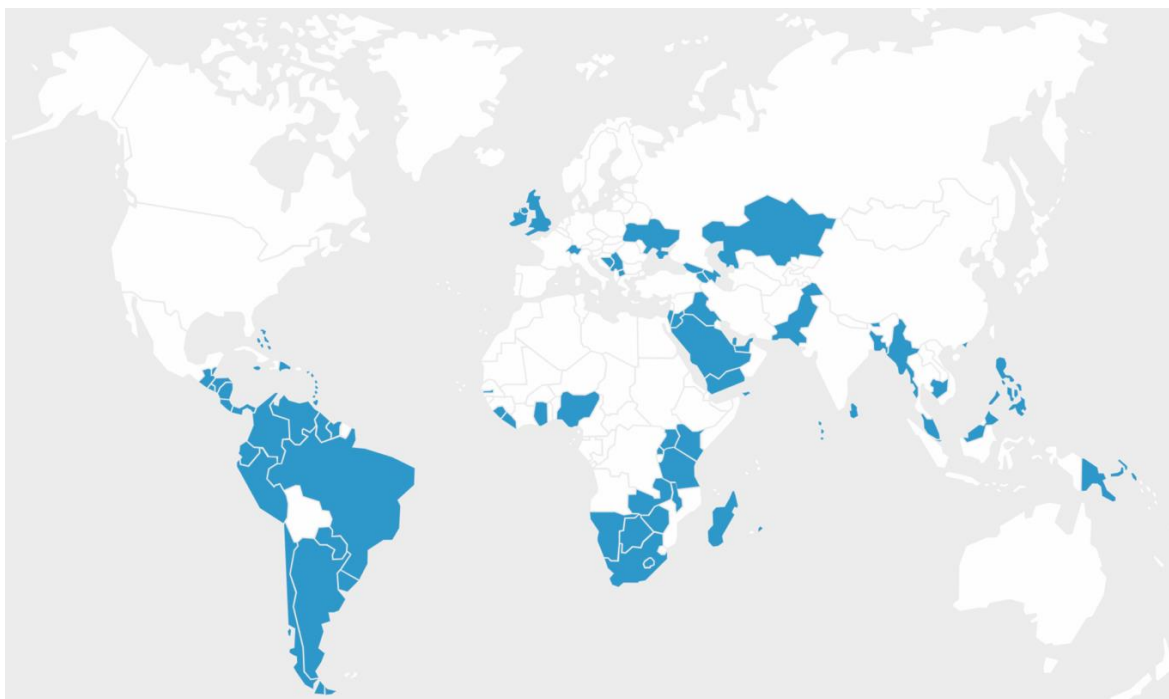
2.2 Faktory ovlivňující implementace IFRS pro SME

Od prvního vydání standardu proběhla implementace v 86 zemích světa (standard je buď vyžadován anebo povolen). Jsou to například Argentina, Botswana, Brazílie, Honduras, Lesotho, Jamajka, Maledivy, Izrael, Velká Británie, Jižní Afrika a další uvedeny na oficiálních internetových stránkách IFRS pro SME.⁽¹⁾ Na obrázku č. 1 jsou tyto krajiny vyznačeny modře. Případ Velké Británie a Irska je specifický. Tyto krajiny implementovali modifikovaná pravidla standardu do národní legislativy.

Z uvedené ilustrace jsou zřetelné dvě skutečnosti, a to:

- Implementace, až na několik výjimek, proběhla hlavně v zemích patřících do skupiny G77¹,
- EU jako celek se do implementace nezapojila.

Obrázek č. 1: mapa krajín, do kterých bylo implementováno IFRS pro SME k dubnu 2018



Zdroj: www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction

Důvodem zájmu rozvojových zemí aplikovat standard je absence vlastního historicky rozvinutého systému výkaznictví.⁽¹²⁾ Pro krajiny typické nízkou úrovní vzdělávání a špatně fungující státní správou je přirozený krok zvolit si už existující systém mezinárodně srovnatelný s vyspělými ekonomikami. Bohušová a Blašková na základě

¹ Skupina G77 při OSN je volná koalice rozvojových zemí⁽¹¹⁾

vykonané analýzy faktorů ovlivňující přijetí IFRS pro SME předpokládají zvýšení zájmu o přijetí standardu ze strany méně vyspělých zemí.(13)

Druhý faktor, který pozitivně působí na implementaci standardu, je stupeň nezávislosti účetního systému a daňové legislativy. Čím je jeden od druhého víc nezávislý, tím víc stoupá ochota implementace(14), příkladem je Velká Británie a Irsko.

Pokud dochází k provázání daňového a účetního systému, klesá zájem státu o implementaci standardu, nakolik by podniky byly podrobeny dvojímu výkaznictví. Tentýž důvod proti adopci uvedli členské státy EU dle Souhrnné zprávy reakcí na konzultace komise na téma IFRS pro SME. V neprospěch dále uvedli zvýšení administrativních nákladů, rozsáhlé požadavky na zveřejňování a dodatečné náklady vzniklé transformací interních procesů. Problémem pro některé členské státy je také nedostatečný lidský kapitál s potřebnou odborností a s tím spojené náklady na konzultace.

Mnohé země nejsou ochotny standard podpořit, nakolik považují svou národní legislativu za kvalitní. Jde převážně o vyspělé země.(15)

Skupina členských států EU pro zavedení standardu argumentovala zvýšením kvality harmonizace, srovnatelnosti a přilákáním zahraničních investorů a partnerů. Od jednotného vykazování očekávali také nižší náklady na kapitál. Neopomenuli ani benefit vzniklý rozvojem vzdělávání účetní profese. Standard nakonec nebyl EU podpořen. Harmonizace účetnictví v EU probíhá prostřednictvím 4. a 7. směrnice, které se členské státy zavázaly implementovat do národních legislativ.

Česká republika byla jedním ze států podporujících IFRS pro SME jako vhodnou alternativu pro rozšíření v EU. Na druhou stranu, dle analýzy vývoje účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků v ČR, Müllerová, Paseková a Hýblová konstatují, že podniky jen málo využívají informace z účetní závěrky pro potřeby řízení. Finanční účetnictví je pro ně podklad pro stanovení daně ze zisku, a ne nástroj pro řízení.(16) Pokud nedojde ke změně postoje firem k finančnímu účetnictví, není pravděpodobné očekávat jejich zájem k implementaci jednotného standardu pro vykazování.

2.3 Obecné principy IFRS pro SME²

Pro vymezení obecných principů IFRS pro SME je vhodné brát na zřetel pro koho jsou dané výkazy určeny a jaké informace z nich čerpáme. Cíl účetní závěrky je informovat o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích, tedy slouží jako opora pro uživatele provádějící ekonomická rozhodnutí. Cílem účetní závěrky dle IFRS pro SME

² Použitý zdroj pro zpracování podkapitoly: IFRS pro SME – český překlad, Oddíl 2(17)

není prezentovat specifické informace pro uživatele se specifickými potřebami jako je například stát v situaci daňové povinnosti.

Od informací v účetní závěrce se vyžaduje, aby byly **srozumitelné uživatelům**, u kterých se předpokládá základní znalost ekonomických transakcí podniku a účetnictví. Předpoklad vychází ze skutečnosti, že získané informace mají být dále analyzovány a použity pro rozhodnutí související s chodem podniku a jeho budoucností. Bez zmíněných znalostí můžeme jen s malou pravděpodobností očekávat rozhodnutí se žádaným dopadem. Srozumitelnost ale nemá přednost před informacemi, které se můžou jevit obtížnější na pochopení, avšak jsou nevyhnutelné pro věrné zobrazení účetnictví.

V účetních výkazech bychom měli najít **významné a relevantní informace**. Relevantnost a významnost je posouzena ve vztahu k rozhodování uživatelů, která jsou uskutečněna na základě zjištěných skutečností zobrazených v účetní závěrce. Jestliže by opomenutý údaj měl za následek změnu ve vyvození důsledku, byl tenhle údaj posouzen z hlediska významnosti nesprávně a mělo dojít k jeho vykázání. V situaci, kdy vyhodnotíme velikost chyby nebo neuvedení skutečnosti jako nevýznamnou odchylku od pravidel standardu, s cílem dosažení potřebných hodnot ve výkazech, není účetní závěrka vyhotovena v souladu s IFRS pro SME.

Spolehlivost dat je založena na jejich bezchybnosti, nezaujatosti a představuje reálnou situaci podniku bez úprav, které by úmyslně ovlivňovali proces rozhodování. Stupeň spolehlivosti účetní závěrky zvyšuje i **koncept upřednostňování obsahu nad formou**, tedy není rozhodující právní forma operace, ale nýbrž její reální obsah. Tohle považují za jeden z nejvýznamnějších rozdílů mezi účetní legislativou v ČR postavenou na kontinentálním právu a IFRS pro SME založeným na anglosaské koncepci.

Naopak, **zásada opatrnosti** je jedním ze společných znaků. Opatrnost se projevuje v nenadhodnocování na straně aktiv a výnosů a nepodhodnocování na straně závazků a nákladů. Platí ale, že dané pravidlo nesmí být zneužito za účelem tvoření záměrných odchylek.

Jedním z cílů mezinárodních standardů je docílení srovnatelnosti podniků na trhu. **Srovnatelnost mezi jednotlivými podniky** a také **srovnatelnost v čase** a vykázání určitých trendů ve výkonosti a finanční situaci. To je dosaženo aplikací koherentních účetních pravidel. Změna účetních postupů by měla být zveřejněna i s komentářem o jejich dopadech.

Při odzrcadlení rozhodnutí, které ovlivňují účetní jednotku, je projevena snaha ho vykázat s co nejmenším prodlením v rámci příslušného období, kdy vzniklo.

Standard uvádí obecné doporučení držet v rovnováze náklady vynaložené na získání informace a přínosem dané informace. Současně nechává na individuálním posouzení daného přínosu. Zde můžeme vidět jeden ze znaků IFRS pro SME, kdy netabulkuje a nedává přesné hranice a pravidla, ale usměrňuje a ponechává nás zvážit danou situaci vzhledem na její ekonomickou podstatu.

2.4 Účetní závěrka⁴

Kompletní účetní závěrka dle IFRS pro SME obsahuje:

- výkaz o finanční situaci k datu závěrky,
- jeden výkaz o úplném výsledku anebo výsledovku a samostatný výkaz o úplném výsledku,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období,
- výkaz o peněžních tocích za účetní období,
- přílohu k účetní závěrce.

Variantně může účetní jednotka sestavit místo výkazu o úplném výsledku a výkazu o změnách vlastního kapitálu sloučený výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích za předpokladu, že změny ve vlastním kapitálu nastaly z důvodu:

- výsledku,
- vyplácení dividend,
- oprav chyb z předchozího období,
- změn v účetních pravidlech.

Za kompletní účetní závěrku se považuje závěrka obsahující všechny výkazy s částkami za aktuální a minulé účetní období. Cílem je snaha o prezentaci srovnávacích informací pro uživatele.

Výkaz o finanční situaci

Finanční situaci podniku vyhodnocuje finanční analýza i na základě vstupů z výkazů účetní závěrky. Finanční situaci v daném okamžiku odrážejí data z rozvahy, v účetní závěrce dle IFRS pro SME hovoříme o výkazu o finanční situaci. Tvoří ho 3 základní složky, a to aktiva, závazky a vlastní kapitál, vykázané ve stejném pořadí.

Aktivum je pro jednotku zdroj, který ovládá na základě minulých událostí s očekáváním budoucího prospěchu nezávisle na tom, jestli je hmotné nebo nehmotné.

⁴ Použitý zdroj pro zpracování podkapitoly: IFRS pro SME – český překlad, Oddíl 2, 3, 4, 5(17)

Pro zařazení zdroje do aktiv není nutné mít ke zdroji vlastnické právo, zajímá nás ale, kdo ovládá ekonomické přínosy, které generuje daný zdroj, nebo které se očekávají, že nastanou v budoucnu. Do aktiv není možné zařadit položku bez pořizovací ceny nebo spolehlivě určitelné hodnoty.

Závazek, stejně jako aktivum, vznikl na základě minulých událostí. Je povinností účetní jednotky a při splnění dojde k odlivu ekonomických zdrojů. Není nezbytné, aby byl závazek podložen smlouvou. Mimosmluvní závazky jsou dopadem chování jednotky na základě obchodní praxe, zveřejněním obchodních podmínek a prohlášení o přijmutí konkrétních povinností. Pro vykázání závazku ve výkazu o finanční situaci musí být splněna podmínka spolehlivého ocenění částky potřebné na vypořádání závazku.

Vlastní kapitál jednotky jsou její zdroje po odečtení všech závazků.

Standard požaduje samostatné vykázání položek ve výkazu o finanční situaci uvedených v tabulce č. 3. Přidání dalších, pro jednotku důležitých položek, není omezeno, výčet uvádí vyžadované minimum.

Tabulka č. 3: povinné položky výkazu o finanční situaci

Výkaz o finanční situaci
Peníze a peněžní ekvivalenty
Obchodní a ostatní pohledávky
Finanční aktiva
Zásoby
Pozemky, budovy a zařízení
Investice do nemovitostí
Nehmotná aktiva
Biologická aktiva oceněná pořizovací cenou sníženou o oprávky
Biologická aktiva vykazovaná reálnou hodnotou s výsledkovým dopadem
Investice do přidružených společností
Investice do společných podniků
Obchodní a jiné závazky
Finanční závazky
Závazky a pohledávky ze splatné daně
Odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky
Rezervy
Podíl nezakládající ovládání
Vlastní kapitál

Zdroj: autor, vlastní zpracování dle IFRS pro SME, oddíl 4.

Výkaz musí dodržovat členění aktiv a závazků dle krátkodobosti a dlouhodobosti, popřípadě dle likvidity, přičemž nezáleží, zda začneme nejméně likvidní položkou anebo nejlikvidnější položkou. Jednotka použije členění odpovídající zásadě prezentace spolehlivých a relevantních informací.

Mezi krátkodobá aktiva řadíme peníze a peněžní ekvivalenty (výjimku tvoří peněžní prostředky určeny k úhradě závazku aspoň dvanáct měsíců po datu závěrky), aktiva držená za účelem prodeje a ty aktiva, které mají být realizovány a spotřebovány v běžném provozním cyklu, popřípadě do dvanácti měsíců. Dlouhodobá aktiva jsou všechna aktiva, která nejsou krátkodobá.

Závazek označen jako krátkodobý je vypořádán v běžném provozním cyklu anebo do dvanácti měsíců po datu účetní závěrky. Do skupiny krátkodobých závazků patří také závazky držené za účelem obchodování, popřípadě závazky s nepodmíněným právem odložení jejich vypořádání nejméně do dvanácti měsíců po datu závěrky.

Výkaz výsledku a ostatního úplného výsledku

Výkonnost účetní jednotky je projevem jejich nákladů a výnosů za období. IFRS pro SME rozlišuje výnosy na běžné výnosy a zisky, náklady na běžné náklady a ztráty.

Výnos pro jednotku znamená zvýšení ekonomického prospěchu, vede ke zvýšení vlastního kapitálu způsobem odlišným od vkladu vlastníků. To platí pro oba druhy výnosů, rozdíl spočívá v tom, jestli výnosy plynou z provozní činnosti. V tom případě jde o běžné výnosy. Zisky jsou všechny ostatní výnosy, které neplynou z provozní činnosti a tvoří důležité informace pro ekonomická rozhodnutí.

Náklady snižují ekonomický prospěch jednotky, snížení se projeví úbytkem vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastníkům. Na stejném principu jako výnosy, rozlišujeme i náklady. Běžné náklady jsou náklady plynoucí z provozní činnosti, ztráty jsou všechny ostatní náklady ovlivňující ekonomická rozhodnutí jednotky.

Dle IFRS pro SME má účetní jednotka možnost výběru z dvou způsobů prezentování výkonnosti. Může zvolit jeden výkaz o úplném výsledku anebo prezentuje výkonnost ve dvou výkazech, a to ve výsledovce a ve výkazu o úplném výsledku. Úplný výsledek je rozdíl mezi veškerými náklady a výnosy. Výsledek z výsledovky je mezikrok výpočtu úplného výsledku, kde nezahrneme náklady a výnosy, které standard vyžaduje vykázat samostatně a klasifikuje je jako položky ostatního úplného výsledku. Tvoří je:

- kurzové rozdíly z přepočtu účetní závěrky zahraniční jednotky,

- pojistně-matematické zisky a ztráty v souvislosti s penzijními plány definovaných požitků,
- vybrané změny reálné hodnoty zajišťovacích nástrojů,
- přecenění položek Pozemky, budovy a zařízení v rámci použití oceňovacího modelu přecenění.

Nezávisle na tom, jestli se jednotka rozhodne pro jeden výkaz nebo výkazy dva, musí rozlišit výsledek a položky ostatního úplného výsledku.

Standard dále uvádí výčet povinných položek jak výsledovky, tak výkazu o úplném výsledku uvedených v tabulce č. 4. Můžeme v ní vidět, že povinné položky pro oba způsoby vykazování jsou stejné, standard je jenom rozděluje do výsledovky, která je ukončena výsledkem a výkazu o úplném výsledku, pro který je výsledek výchozím prvkem. Úplný výsledek nabývá stejné hodnoty nezávislé na výběru způsobu vykazování.

Tabulka č. 4: povinné položky výkazu úplného výsledku

Výkaz o úplném výsledku	
Výnosy z hlavní činnosti	Výsledovka
Finanční náklady	
Podíl na zisku nebo ztrátě z investic do přidružených společností a společných podniků	
Daňové náklady	
Zisk nebo ztrátu z ukončených činností po zdanění a zisk nebo ztrátu po zdanění vykázané v důsledku ocenění reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s prodejem nebo z vyřazení čistých aktiv	Výkaz o úplném výsledku
Výsledek	
Položky ostatního úplného výsledku	
Podíl na ostatním úplném výsledku přidružených společností a společných podniků	
Úplný výsledek celkem	

Zdroj: autor, vlastní zpracování dle IFRS pro SME, oddíl 5.

2.5 Vybrané oddíly IFRS pro SME

Následující část práce je věnovaná vybraným oddílům standardu, jejichž znalost je nezbytná pro praktickou část bakalářské práce a které měly největší vliv na změny v hodnotě položek rozvahy.

2.5.1 Pozemky, budovy a zařízení⁵

Pozemky, budovy a zařízení zahrnují veškerá dlouhodobá hmotná aktiva využívaná podnikem. Aktivum splňuje podmínky vykázání do kategorie pozemků, budov a zařízení, jestliže účetní jednotka předpokládá budoucí ekonomický prospěch z této položky a je schopna spolehlivě určit cenu pořízení této položky. Zároveň předpokládá dobu životnosti a užitku minimálně jeden rok.

Při prvním vykázání položky použije jednotka ocenění pořizovací cenou. Pořizovací cena obsahuje cenu pořízení včetně s tím souvisejících poplatků, jako jsou například různé právní poplatky, poplatky zprostředkovatelům, dovozní cla a nenávratné daně. Do pořizovací ceny musí účetní jednotka dále zahrnout veškeré náklady související s uvedením majetku do užívání. Může se jednat o náklady na dopravu, instalaci, montáž nebo zkušební provoz. Pokud účetní jednotka předpokládá vynaložení nákladů na demontáž a odstranění majetku po skončení doby jeho používání, je povinna výši daného odhadu zahrnout do ocenění.

Naopak, přímo do nákladů období a nikoli do pořizovací ceny zahrne účetní jednotka náklady na otevření nového zařízení, náklady na představení nového výrobku nebo služby, náklady na školení zaměstnanců, režijní náklady a výpůjční náklady související s pořízením.

Cenu pořízení může ovlivnit i způsob financování majetku, konkrétně v situaci odloženého závazku za majetkem, přičemž doba odložení je delší než běžné obchodní podmínky. Účetní jednotka stanoví v takovém případě cenu pořízení jako současnou hodnotu závazku, respektive jako současnou hodnotu všech budoucích plateb.

Reální hodnota při prvotním ocenění se použije, jestliže účetní jednotka nabyla majetek výměnou za nepeněžní aktivum nebo kombinací za peněžní a nepeněžní aktivum a celá transakce měla komerční charakter.

V opačném případě, kdy se nejedná o komerční charakter transakce, je získané aktivum oceněno účetní hodnotou evidovanou v účetnictví jednotky, která aktivum přenechala. Postup je platný i pro situaci, kdy nejsme schopni spolehlivě určit reální hodnotu ani jednoho aktiva ze směnné transakce.

V obdobích po zařazení, účetní jednotka vykazuje aktiva zařazena do pozemků, budov a zařízení v pořizovací ceně, kterou sníží o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, přičemž pozemky neodpisujeme.

⁵ Použitý zdroj pro zpracování podkapitoly: IFRS pro SME – český překlad, Oddíl 17(17)

Odpisování aktiv je zahájeno okamžikem zařazení aktiva do užívání, kdy je možné začít s používáním bez dalších zásahů. Přerušování odpisování z jiného důvodu, než je odúčtování aktiva, není povoleno. Výjimka je uvedena při využití výkonových odpisů v případě pozastavení výroby, kdy standard povoluje vykázat nulové odpisy.

IFRS pro SME povoluje 3 metody odpisování, a to lineární metodu, metodu zmenšujícího se základu a metodu výkonových odpisů. Vybraná metoda odpisování reflektuje odhad účetní jednotky při spotřebování užitku z daného aktiva. Změna metody je možná v případě změny využívání aktiva, kdy by předešlá metoda nezobrazovala reální stav. V průběhu živostnosti může dojít také ke změně zbytkové hodnoty nebo doby živostnosti, důsledkem bude přehodnocení případná úprava odpisové základny a odpisového plánu.

IFRS pro SME podobně jako česká legislativa používá komponentní odpisování. Za komponentu považujeme část aktiva s výrazně odlišným vzorcem spotřeby ekonomických požitků.

2.5.2 Investice do nemovitostí⁶

Investice do nemovitostí je označení dlouhodobých hmotných aktiv, které vlastníkově negenerují zisk v rozsahu hlavní výdělečné činnosti, ale tvoří příjem v rámci příjmu z nájmu a kapitálového zhodnocení. Pokud se podnik zabývá pronájem budov a jiného hmotného majetku, vnímáme zde tenhle pronájem jako hlavní výdělečnou činnost, a tedy majetek v takovém případě nemůže být klasifikován jako investice do nemovitostí. V situaci, kdy podnik využívá část majetku pro svoji hlavní výdělečnou činnost a část slouží k pronájmu, jednotka tento majetek rozdělí poměrnou částí mezi pozemky, budovy a zařízení a investice do nemovitostí. Výjimka nastane v situaci, kdy by na spolehlivé ocenění poměrné částí majetku sloužícího jako investice do nemovitostí bylo potřebné vynaložit neúměrné náklady nebo úsilí. V takovém případě jednotka vykáže celý majetek jako pozemky, budovy a zařízení.

Prvotní ocenění aktiva pořízeného koupí je postaveno na kupní ceně a na souvisejících vedlejších nákladech. Ocenění aktiva pořízeného vlastní činností se řídí pravidly pro ocenění pozemků, budov a zařízení. Při financování investice úvěrem, kdy platby jsou časově odloženy, kupní cena je určena jako současná hodnota budoucích plateb. Následné ocenění investic do nemovitostí je možné dvěma způsoby, výběr konkrétního určuje podmínka, zda jsme schopni spolehlivě ocenit aktivum reálnou

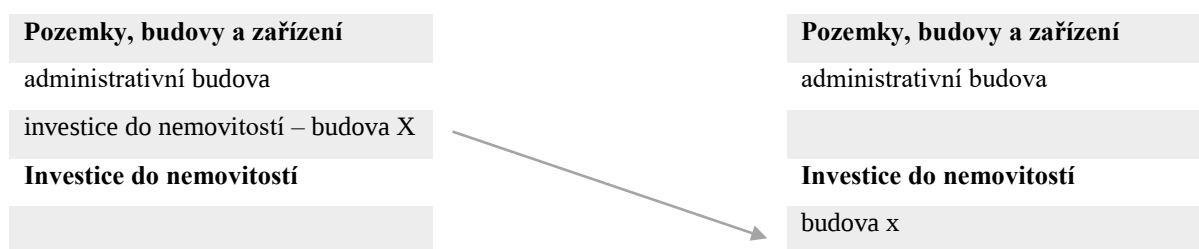
⁶ Použitý zdroj pro zpracování podkapitoly: IFRS pro SME – český překlad, Oddíl 16(17)

hodnotou bez vynaložení neúměrných nákladů. Jestliže je tato podmínka splněna, aktivum je oceněno reálnou hodnotou vždy k rozvahovému dni s dopadem do výsledku hospodaření. Neaplikujeme odpisování. Druhý způsob, kdy podmínka spolehlivého ocenění reální hodnotou není splněna, využijeme ocenění dle pravidel pro pozemky, budovy a zařízení, a tedy je investice oceněna v pořizovací hodnotě snížené o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty, zároveň dojde k vykázání majetku sice jako investice do nemovitostí, ale v rámci podkategorie pozemků, budov a zařízení. Změna podmínek pro ocenění, kdy budeme schopni spolehlivě ocenit majetek reálnou hodnotou bez neúměrných nákladů, bude mít za následek převod z podkategorie pozemků, budov a zařízení do samostatné kategorie investic do nemovitostí.

Převody z a do jednotlivých kategorií jsou samozřejmě možné i z důvodu změny využití aktiva. Opět zda vycházíme z postupu následného ocenění. Aktivum oceněno pořizovací cenou sníženou o oprávkky, které bylo doposud vykazováno jako investice do nemovitostí, ale uvnitř pozemků, budov a zařízení, při ukončení nájmu z důvodu využití aktiva pro vlastní výdělečnou činnost, bude převedeno do jiné kategorie uvnitř pozemků, budov a zařízení.

Aktivum oceněno reálnou hodnotou, v situaci, kdy dojde k ukončení pronajímání z důvodu využití pro vlastní výdělečnou činnost, bude převedeno do kategorie pozemků, budov a zařízení. Za pořizovací cenu budeme považovat reálnou hodnotu k datu převodu. V opačném případě, při převodu z pozemků, budov a zařízení do kategorie investic do nemovitostí, bude aktivum oceněno reálnou hodnotou k datu převodu. Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a její reálnou hodnotou bude zachycen ve výsledku hospodaření. Poslední zmíněný postup se využije při převodu z kterékoliv kategorie do investic do nemovitostí, zejména se může jednat o převod ze zásob. Jednotlivé situace jsou zobrazeny na následujících ilustracích:

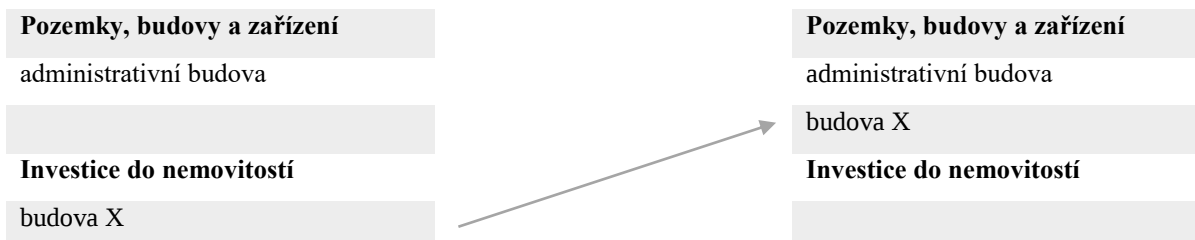
Ilustrace k převodu č.1 – převod způsobený změnou ocenění pronajímaného aktiva z pořizovací ceny na reální hodnotu



Ilustrace k převodu č.2 – převod způsobený ukončením nájmu aktiva oceněného pořizovací cenou



Ilustrace k převodu č.3 – převod způsobený ukončením nájmu aktiva oceněného reální hodnotou



Zdroj: autor, vlastní zpracování

2.5.3 Leasing⁷

IFRS pro SME rozlišuje dva typy leasingů, a to finanční leasing, při kterém se s pronajatým předmětem provádějí také všechny rizika a odměny spojeny s jeho vlastnictvím. Operativní leasing je pronájem předmětu, při kterém nedochází k převodu rizik a odměn. Standard při problematice leasingu a posouzení podmínek pro finanční leasing dává přednost podstatě transakce před její právní úpravou.

S ohledem na potřebnou klasifikaci leasingové smlouvy standard uvádí několik příkladů, při jejichž naplnění se leasing označí za finanční (stačí naplnění jedné z uváděných situací), a to:

- po skončení doby leasingu se vlastníkem aktiva stává nájemce,
- nájemce má opci na nákup aktiva za nižší cenu, než bude její reálná hodnota k datu opce, předpokládá se určitá jistota na počátku leasingu, že tato opce bude využita,
- doba leasingu pokrývá podstatnou část životnosti aktiva a zároveň nemusí být naplněna podmínka převodu vlastnictví na nájemce,
- na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo větší, než reálná hodnota pronajatého předmětu leasingu,
- předmět leasingu je specifické povahy, a bez dalších úprav není možné jeho využití dalším nájemcem.(2)

V situaci, kdy si nejsme jistí rozlišením druhu leasingu, standard nabízí indikátory, které podporují zařazení leasingu jako finanční, a to:

⁷ Použitý zdroj pro zpracování podkapitoly: IFRS pro SME – český překlad, Oddíl 20(17)

- jestliže nájemce leasing vypoví, je povinen hradit pronajímateli ztráty, která mu s tím vznikla,
- nájemce nese zisky nebo ztráty vzniklé ze změny zbytkové hodnoty,
- nájemce může pokračovat v leasingu v dalším období za podstatně nižší nájemné, než je jeho tržní hodnota.

I přes výše uvedené příklady a indikátory musí platit vždy hlavní podmínka vyplývající z definice finančního leasingu, a to převod všech rizik a odměn spojených s předmětem leasingu na nájemce, pokud není první podmínka splněna, i když leasing vykazuje ostatní znaky jako finanční, bude se jednat o operativní leasing. Klasifikace leasingu se během doby trvání nemění, pokud nedojde i ke změně smluvních podmínek.

Vykázání finančního leasingu

Při zahájení leasingu u nájemce dojde k ocenění aktiva a závazku v částce nižší z reálné hodnoty najatého aktiva a současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Pokud zahájením leasingu vzniknou nájemci přímé náklady, tyto náklady zvyšují ocenění aktiva. Následně nájemce začne s odpisováním aktiva, doba odpisování je podmíněna převodem vlastnictví po skončení trvání leasingu. Pokud nemá nájemce jistotu o převodu vlastnictví, doba odpisování nesmí být delší, než je doba trvání leasingu.

Minimální leasingová splátka je rozdělena na snížení závazku a náklady z titulu úroku metodou efektivní úrokové míry. Součástí leasingové splátky se může objevit vedlejší služba, u aut například pojištění. Tato vedlejší služba ale nevstupuje ani do ocenění aktiva ani závazku. Účtujeme o ni jako náklad do období, s kterým časově a věcně souvisí.

Závazek musí být také rozdělen na krátkodobou část tvořenou splátkami se splatností do jednoho roku a dlouhodobou část tvořenou splátkami od jednoho roku do 5 let a od 5 let do konce trvání leasingu.

Při zahájení leasingu u pronajímatele dojde k vykázání pohledávky v ocenění diskontovaných minimálních leasingových plateb plynoucích z pronájmu a nezaručené zbytkové hodnoty předmětu leasingu připadající pronajímateli. Během doby trvání leasingu vzniká pronajímateli výnos v podobě úroků. Přijatá minimální leasingová splátka snižuje pohledávku z finančního leasingu a zároveň vniklý úrok.

Vykázání operativního leasingu

Leasingové splátky u operativního leasingu jsou vykázány u nájemce jako náklady na lineární bázi. I zde může dojít k výjimce vzniklé z důvodu přesnějšího zobrazení reality do účetnictví, kdy báze, dle které jsou náklady účtovány, není lineární, ale postavena na systému, který odráží rozčlenění užitku nájemce. Další výjimka z lineárnosti je způsobena promítnutím inflace do výšky leasingových plateb.

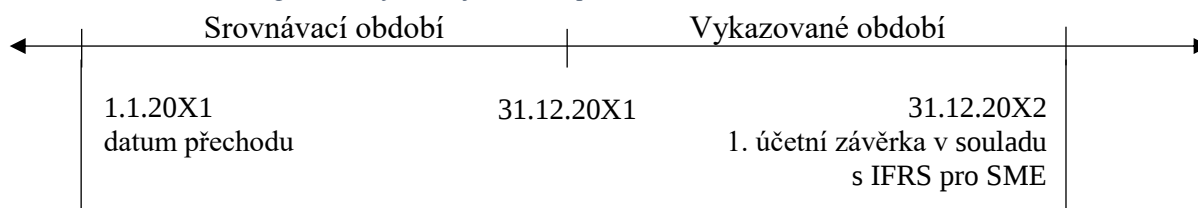
Pokud leasingové platby nejsou lineární a zároveň se nejedná ani o jednu z výše zmíněných výjimek, nájemce určí náklad období jako součet všech leasingových plateb dělený počtem období. Podobně jako u finančního leasingu, vedlejší služba jako součást leasingové splátky nevstupuje do posouzení lineárnosti a účtuje se o ní odděleně jako náklad období, s kterým souvisí.

Podobná pravidla vykazování platí i pro pronajímatele, který inverzně zachycuje výnosy z pronájmu.

2.6 Přechod na IFRS pro SME⁸

Při prvním přechodu jednotky z jiného účetního rámce na IFRS pro SME, je jednotka povinná sestavit k datu přechodu zahajovací výkaz o finanční situaci. Datum přechodu je počátek minimálně ročního srovnávacího období, které musí jednotka uplatnit. První účetní závěrka v souladu s IFRS pro SME se rozumí první účetní závěrka za období následující po srovnávacím období. Ilustrace situace je zobrazena na obrázku č. 2. Důvodem je dodržení jednoho z požadavků na kompletní účetní závěrku, která obsahuje informace srovnatelné v čase.

Obrázek č. 2: ilustrace k přechodu jednotky na IFRS pro SME



Zdroj: PASEKOVÁ, Marie. Implementace IFRS do malých a středních podniků, obrázek byl dodatečně pozměněn(18)

Nutné kroky při sestavení počátečního výkazu o finanční situaci jsou:

- vykázat všechny aktiva a závazky, jejich vykázání je požadováno standardem,
- nevykazovat aktiva a závazky, kterých vykázání standard nepovoluje,

⁸ Použitý zdroj pro zpracování podkapitoly: IFRS pro SME – český překlad, Oddíl 35(17)

- reklasifikovat položky vykazované dle přechozího rámce v souladu s požadavky standardu,
- aplikovat pravidla standardu při oceňování všech vykazovaných aktiv a závazků.

Současně může účetní jednotka využít výjimky při přechodu na standard, které se týkají podnikových kombinací, úhrad vázaných na akcie, složených finančních nástrojů a dalších. Výjimky nejsou dále rozebíraný, nakolik nebyly v dané práci využity.

Dopady změn při úpravách spojených se sestavením počátečního výkazu jsou zaúčtovány souvztažně s nerozděleným ziskem, případně jinými položkami vlastního kapitálu.

3. Praktická část

3.1 O společnosti

Pro praktickou část bakalářské práce jsem zvolila reálnou českou společnost, která se zabývá zprostředkováním jazykových kurzů, studijních pobytů v zahraničí a au-pair pobytů. Zároveň realizuje i jazykové kurzy v rámci jazykové školy. Působí na trhu už od roku 1999 jako společnost s ručením omezeným. Jednatel je zároveň jediným společníkem se splaceným vkladem do základního kapitálu.

Společnost provozuje tři pobočky, a to v Praze, Brně a Liberci a jazykovou školu v Brně, v rámci které dochází ke skupinové výuce angličtiny, němčiny a španělštiny. Má široké portfolio zemí a škol, do kterých zprostředkovává jazykové a studijní pobyty. Mezi nejvíce poptávané patří Anglie, USA, Malta, Německo, Kanada a Austrálie. Zákazník má možnost výběru délky pobytu, ta se pohybuje od dvou týdnů v rámci jazykového kurzu až po dvousemestrální studijní pobyt.

Rozvaha podniku k 31. 12. 2016 dle české legislativy obsahuje následující aktiva a pasiva, které budou předmětem rozboru v následující části kapitoly:

Tabulka č. 5: Přehled aktiv a pasiv podniku v tis. Kč k 31. 12. 2016

AKTIVA		PASIVA	
<i>Dlouhodobý majetek</i>	6 247	<i>Vlastní kapitál</i>	7 740
Budova	5 962	Základní kapitál	315
Automobil	285	Fondy ze zisku	20
		NZML	4 156
<i>Oběžní aktiva</i>	7 522	VH	3 249
Obchodní pohledávky	4 030		
Daňové pohledávky	140	<i>Dlouhodobé závazky</i>	3 016
Poskytnuté zálohy	73	Bankovní úvěr	2 016
Dohadní účty aktivní	115	Půjčka jednatele	1 000
Peněžní prostředky	3 164		
		<i>Krátkodobí závazky</i>	3 162
Náklady příštích období	149	Bankovní úvěr	259
		Přijaté zálohy	605
		Obchodní závazky	1 237
		Závazky k zaměstnancům	240
		Závazky ze SZ a ZP	101
		Daňové závazky	661
		Dohadné účty pasivní	59
Aktiva celkem	13 918	Pasiva celkem	13 918

Zdroj: autor, vlastní zpracování de účetní závěrky společnosti

Účetním obdobím jednotky je kalendářní rok. Jako účetní odpisy používá odpisy daňové. ÚJ má povoleno sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, která obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu.

3.2 Analýza a konverze rozvahy

Dle testu v tabulce č. 6 splňuje podnik podmínky pro použití IFRS pro SME dle standardu a eventuálně i dle měřítek použitých legislativou ČR. Pokud by došlo k použití definice SME dle EU, suma aktiv a čistý obrát by byly převedeny kurzem ČNB k 31. 12. 2016 na částky v eurech. Naše vybraná jednotka by spadla do skupiny mikro podniků, pro které ale není standard zakázán.

Tabulka č. 6: Test pro zařazení podniku do SME

Test pro zařazení do SME		
Veřejná odpovědnost	ne	✓
Zveřejňovaná závěrka	ano	✓
Suma aktiv	13 918 tis. Kč	✓
Čistý obrát	33 163 tis. Kč	✓
Počet zaměstnanců	12	✓
Druh podniku dle zdrojů	samostatný	✓

Zdroj: autor, vlastní zpracování

Cílem další části je analyzovat dopad případného použití IFRS pro SME na rozvahové položky a sestavení počátečního výkazu o finanční situaci podniku k datu přechodu 1. 1. 2017. Rok 2017 bude pro jednotku srovnávací období a první účetní závěrka vyhotovená v souladu s IFRS pro SME bude k 31. 12. 2018.

3.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Administrativní budova

Za období 1999-2009 se firma rozrůstala a podmínky pronajaté kanceláře už nebyly dostačující pro provoz. Jednatel společnosti se rozhodl pro koupi administrativní budovy v Praze za pořizovací cenu 7 890 000 Kč. Financování bylo řešeno ze tří zdrojů, a to bezúročnou půjčkou od jednatele v hodnotě 1 milion korun (více k vykázání půjčky je uvedeno v subkapitole věnované pohledávkám), bankovním úvěrem 4 miliony a zbytek byl uhrazen z vlastních zdrojů společnosti. Společnost využila při hledání nemovitosti služby realitní agentury, ze které uhradila 80 000 Kč. Administrativní budova nevyžadovala žádné markantní úpravy, a proto se s používáním mohlo začít téměř okamžitě po koupi v květnu 2009, kdy byla budova zařazena do majetku. Odpisový plán byl navržen v souladu

s daňovou legislativou po dobu užívání 30 let. Účetní jednotka nemohla do pořizovací ceny zahrnout úroky z úvěru, nakolik čerpání úvěru a s ním souvisejících úroků bylo započato s koupí nemovitosti.

Postupem času firma otvírala pobočky i v ostatních regionech České republiky a bylo pro nic víc efektivní rozdělit sídla společnosti dle regionálního působení. Následkem této situace nebyla budova plně využívána a od počátku roku 2015 se započalo s jejím pronajímáním. Celková podlahová plocha dvoupatrové nemovitosti je 110 m², k pronájmu je určeno druhé podlaží o výměře 50 m².

Při přechodu na IFRS pro SME bude budova překlasifikována na pozemky, budovy a zařízení a z důvodu pronájmu bude část vykázána v investicích do nemovitostí.

Ocenění vstupní ceny aktiva nebude podléhat žádné úpravě. IFRS pro SME shodně s českou legislativou definuje právní poplatky a obdobné poplatky spojené s pořízením nemovitosti jako součást pořizovací ceny.

Dalším krokem je porovnat odpisový plán s odpisovým plánem sestaveným dle pravidel standardu. V naší situaci se odpisové plány rozcházejí. Příčinou je jednak použití daňových odpisů, druhým důvodem je rozdílné ocenění částí budovy určené k pronájmu. Investice do nemovitostí nepodléhají odpisům při spolehlivém ocenění reálnou hodnotou s dopadem do výsledku. Za období 2009-2016 bylo odepsáno dle odpisového plánu o 213 177 Kč víc, než by to bylo dle odpisového plánu sestaveného dle IFRS pro SME. O tuto částku navýšíme ocenění nemovitosti ve prospěch nerozděleného zisku minulých let.

Část budovy využívané k pronájmu bude překlasifikována do investic do nemovitostí. Pro rozvrhovou základnou pro propočtení její hodnoty je možné použít rozlohu podlahové plochy. K datu zahájení pronájmu byla netto hodnota plochy připadající na pronájem 2 938 434 Kč. Dle znaleckého posudku má nemovitost k 31. 12. 2016 hodnotu 9 120 000 Kč. Dojde tedy k přecenění investic do nemovitostí o 1 207 020 Kč ve prospěch NZML.

V tabulce č. 7 je uveden souhrn všech zmíněných operací k úpravě výkazů.

Tabulka č. 7: souhrn operací k administrativní budově

Operace	Částka	MD	D
DHM na PBZ	5 961 560 Kč	PBZ	DHM
Překlasifikace částí budovy na IdN	2 938 434 Kč	IdN	PBZ
Přecenění IdN	1 207 021 Kč	IdN	NZML
Rozdíl v odpisech 2009-2016	213 177 Kč	PBZ	NZML

Zdroj: autor, vlastní zpracování

Osobní automobil

Druhou složku majetku tvoří osobní automobil pořízen v únoru roku 2015. V souladu s finančním plánem a plánem cashflow byla firma schopná pořídit aktivum v hotovosti. Vstupní cena aktiva je tvořena pořizovací cenou 551 000 Kč. Dle firemní politiky byl odpisový plán opět vytvořen v souladu s daňovou legislativou.

Sestavením odpisového plánu v souladu s IFRS pro SME použitím lineární metody vznikne rozdíl v ocenění majetku. Lineární metoda odpisů byla vybrána z nabízených možností jako nejvíc odpovídající realitě, nakolik účetní jednotka si nevede přesnou evidenci najetých kilometrů spadajících do jednotlivých období. Auto je využíváno prakticky každodenně jednatelem na firemní účely.

Jednotka použitím rovnoměrných daňových odpisů s navýšením v prvním roce odepsala celkem o 54 640 Kč více. Tato diference navýší NZML a ocenění aktiva. Souhrn operací je uveden v tabulce č. 8. Vykonanými úpravami se dostaneme na ocenění aktiva v souladu se standardem, jenž činí 339 783 Kč.

Tabulka č. 8: souhrn operací k automobilu pořízeného v hotovosti

Operace	Částka	MD	D
reklasifikace na PBZ	285 143 Kč	A – PBZ	DHM
rozdíl v odpisech	54 640 Kč	A – PBZ	NZML

Zdroj: autor, vlastní zpracování

3.2.2 Pohledávky

Pohledávky z obchodních vztahů

Účetní jednotce vznikají pohledávky z obchodních vztahů ze zprostředkování jazykových a studijních pobytů. Společnost má navázané vztahy s partnerskými školami a obdobnými institucemi v zahraničí, od kterých získává pobyty za cenu sníženou o provizi. Svým klientům poskytuje pobyty s původní nesníženou cenou, která se zobrazí ve výsledovce jako výnos. Dle IFRS pro SME by vstupovala do výkazu o úplném výsledku jenom provize.

Výnosy společnosti jsou generovány domluvením pobytu a nejsou dále vázány na jeho trvání, proto výnos je vykazován předáním účetního dokladu spolu s dalšími informacemi k pobytu. Časová náročnost zařízení pobytu není významná, pohybuje se v horizontu 14 dní v závislosti na reakci a domluvě s jednotlivým klientem, z toho důvodu nedochází k významnému časovému rozlišení. Splatnost pohledávek je daná dle interních zásad 14 dní. Jednotka neeviduje pohledávky po splatnosti více než 60 dní a není nutné

vytvářet opravné položky k pohledávkám. Při přechodu na IFRS pro SME není nutná reklasifikace ani úpravy v ocenění.

Daňové pohledávky vůči státu

Účetní jednotka je plátcem daně z přidané hodnoty a eviduje za poslední zdaňovací období pohledávku vůči Finančnímu úřadu z titulu nadměrného odpočtu DPH. Úhrada pohledávky je jistá průběhu února 2017. Jedná se tedy o krátkodobou pohledávku. Při přechodu na IFRS pro SME není nutná reklasifikace ani úpravy v ocenění.

Krátkodobé poskytnuté zálohy

Položka rozvahy krátkodobé poskytnuté zálohy obsahuje z majoritní části poskytnuté zálohy dodavatelům k službám, kterých časová a věcná podstata bude naplněna v roce 2017, jedná se tedy o náklady příštích období, kam budou při přechodu na IFRS pro SME přirazeny.

Položka dále obsahuje poskytnuté zálohy na služby spotřebované v roce 2016 ale zatím nevyfakturované dodavatelem. Účetní jednotka zahrnula spotřebovaný náklad do účetnictví prostřednictvím dohadní položky pasivní. Konkrétně se jedná o 16 800 Kč zaplacených na zálohách za služby k pronájmu nebytových prostor. Dle české legislativy by při dodání vyúčtovací faktury došlo k zaúčtování spotřebovaných služeb na účet skupiny 389 – dohadní účty, rozdíl mezi skutečnou spotřebou a odhadem by byl započítán do výsledku roku 2017, zároveň by došlo k odpočtu zálohové faktury od celkové sumy k úhradě. Výsledkem by byl přeplatek anebo nedoplatek, který by byl dorovnán úhradou peněz. IFRS pro SME nepotřebuje právní doklad k zaúčtování nákladu. Výška zaplacených záloh je podklad pro spotřebu nákladů za dané období. Dopadem události bude započtení zálohy s dohadnou položkou. Případné difference zaplacených záloh se skutečnou spotřebou bude nákladem následujícího období při obdržení vyúčtování jako změna odhadu.

Dohadné účty aktivní

Dohadné účty aktivní jsou tvořeny jazykovým pobytem pro klienta, který byl kompletně zařízen před koncem roka, ale k jeho fakturaci došlo až v lednu 2017. Dle požadavků standardu dojde k vykázání položky jako obchodní pohledávky.

3.2.3 Peněžní prostředky

Účetní jednotka eviduje peníze na bankovních účtech a v pokladně. Při přechodu na IFRS pro SME dojde kvůli poskytnutí jasných a přehledných informací k sloučení do jedné složky výkazu s označením peníze.

3.2.4 Závazky

Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky společnosti jsou tvořeny dlouhodobou částí bankovního úvěru a bezúroční půjčkou od jednatele společnosti při pořízení dlouhodobého majetku. Standard požaduje vykázání dlouhodobých závazků v současné hodnotě splátek. Dle úvěrových podmínek bankovního úvěru jsou úroky hrazeny pravidelně na měsíční bázi, proto diskontováním s využitím úrokové míry se bude nominální hodnota úvěru rovnat současné hodnotě úvěru. Splátky úroků jsou rozděleny na splátky úroku a splátky jistiny, z toho důvodu bude úvěr rozdělen na dlouhodobou část tvořenou splátkami se splatností nad 12 měsíců a krátkodobou část se splátkami jistiny do 12 měsíců od data účetní závěrky.

Dle smlouvy o půjčce mezi společností a jednatelem má dojít k jejímu splacení nejpozději do 31. 12. 2021, proto úvěr splňuje podmínku pro vykázání jako dlouhodobý. Nenaplnuje ale požadavky na ocenění, nakolik účetní legislativa ČR se dívá na ocenění dlouhodobého závazku v jeho nominální hodnotě. IFRS pro SME se dívá na problematiku z pohledu současné hodnoty peněz s využitím metody efektivní úrokové míry. Určení efektivní úrokové sazby pro bezúročnou půjčku se odvíjí od tržní úrokové míry, kterou by jednotka za jinak stejných podmínek využila. Problematika stanovení úrokové míry je rozsáhlá, pro zjednodušení bylo použita úroková míra úvěru čerpaného ve stejném čase od banky 4,29 % p.a.. Diskontováním je stanoveno ocenění závazku k 1. 1. 2017 ve výši 807 254 Kč. Aby byl závazek vykázán v zjištěné hodnotě, je nutné o rozdíl mezi původní hodnotou závazku a hodnotou závazku zjištěnou diskontováním snížit závazek dle českých účetních předpisů a zvýšit NZML.

Krátkodobé přijaté zálohy

Položka rozvahy krátkodobé přijaté zálohy obsahuje přijaté zálohy od klientů jazykové školy na výuku v roce 2017. Jazyková škola nabízí kurzy s trváním 2 týdny, měsíc a čtyřměsíční zimní a letní kurz, září-prosinec a únor-květen. Žádný z uvedených skupinových kurzů neprobíhá na přelomu kalendářního roku, tudíž jednotka se rozhodla

situaci účetně řešit vystavením zálohových faktur pro přihlášené zájemce. Výnos je vykázán k datu zahájení kurzu, kdy i klient obdrží vyúčtovací fakturu. Dle podmínek jazykové školy už klientovi nepřínáleží kompenzace v případě předčasného ukončení.

V podmínkách IFRS pro SME není podstatný okamžik vystavení faktury ale ekonomická podstata transakce. Přijetím prostředků na bankovní účet, respektive do pokladny, se účetní jednotka zavázala poskytnout službu odběratelům, pravděpodobnost, že dojde k poskytnutí služby je vysoká. Zároveň lze téměř přesně ocenit závazek dle poskytnutého ceníku jazykových kurzů a určit okamžik, kdy dojde k naplnění výnosů. V závěrce dle IFRS pro SME budou krátkodobé přijaté zálohy vykázány jako výnosy příštích období.

Dohadné účty pasivní

Dohadní účty pasivní jsou tvořeny dodanými službami, které ke dni účetní závěrky nebyly vyfakturovány. Jak už bylo zmíněno, pro standardy není důležitá právní úprava vystavení faktury ale ekonomická podstata transakce. V naší konkrétní situaci má účetní jednotka jednoznačně povinnost zaplatit za spotřebovanou službu, tato služba se váže k účetnímu období, za které se sestavuje účetní závěrka. Položky dohadných účtů pasivních také splňují podmínku spolehlivého ocenění částky potřebné k vypořádání a tím pádem naplňují definici závazku dle IFRS pro SME. Tyto závazky je potřebné uhradit do data splatnosti obvyklého pro odběratelsko-dodavatelské vztahy nepřekračujícího 12 měsíců, z toho důvodu se bude jednat o krátkodobé závazky. Není potřebné tyto závazky odčlenit od obchodních závazků, nakolik se sví podstatou nijak neliší.

3.2.5 Finanční leasing

Účetní jednotka se v roce 2015 rozhodla pro pořízení osobního automobilu formou leasingu. Automobil byl předán k užívání 1. října téhož roku. Leasingová smlouva stanovila dobu trvání leasingu na 48 měsíců a 8,99 %-ní úrokovou mírou. Společnost se zavázala platit leasingové splátky měsíčně, vždy za uplynulý měsíc. Leasingová splátka byla vyměřena na částku 7 398 Kč, součástí které je i pojištění vozidla ve výši 601 Kč. Jednotka zároveň uhradila předem 48 210 Kč. Běžná cena daného typu osobního automobilu je 321 400 Kč.

Účetní jednotka situaci přenesla do účetnictví jako náklad na nájem (službu). Z hlediska IFRS pro SME je třeba jako první krok vyhodnotit o jaký typ leasingu se formálně jedná. Smlouva stanovuje převod vlastnického práva na konci doby leasingu na nájemce. Zároveň současná hodnota leasingových plateb je 321 398 Kč, a tedy můžeme

tvrdit, že odpovídá reální hodnotě předmětu leasingu. Firma bude auto využívat na pracovní cesty a hradí veškeré náklady s jeho užíváním. Transakce splňuje podmínky pro vymezení finanční leasingu.

Při přípravě účetní závěrky dle IFRS pro SME je jedním z prvních kroků vložení vozidla do majetku společnosti v ocenění současné hodnoty minimálních leasingových plateb a vykázání závazku z finančního leasingu ve stejné výši. Upravíme výši závazku na skutečnou hodnotu k 1. 1. 2017 a zároveň rozdělíme závazek na dlouhodobou a krátkodobou část. Celkově se společnosti podařilo snížit závazek o 118 053 Kč za oba roky, souvztažně zaúčtujeme snížení peněžních prostředků. Krátkodobá část závazku z finančního leasingu je tvořená splátkami se splatností do jednoho roku (nezahrnujeme část splátky, která hradí úrok), v případě naší společnosti je to suma 65 957 Kč. Jako dlouhodobou část vykážeme splátky se splatností převyšující jeden rok, pro náš případ to odpovídá částce 137 388 Kč.

Součástí leasingových plateb dle pravidel IFRS pro SME je také i splatný úrok, a tedy finanční náklad, který se nám také musí promítnout do výkazů. O úroky za období říjen 2015 až prosinec 2016 snížíme NZML a účet peněžních prostředků.

Dále doúčtujeme odpisy za uplynulé období. Výše odpisů dle odpisového plánu je stanovena na 93 742 Kč, o tuto částku snížíme nerozdělený zisk minulých let a doúčtujeme oprávkky.

Posledním krokem je vyřazení realizovaných leasingových plateb z nákladů. Za roky 2015 a 2016 společnost na těchto splátkách zaplatila a do nákladů vykázala 143 368 Kč. Z nákladu jich vyřadíme opět přes složku vlastního kapitálu – NZML oproti peněžním prostředkům. V tabulce č. 10 je uveden souhrn všech zmíněných operací k úpravě výkazů z důvodu pořízení osobního automobilu na finanční leasing.

Tabulka č. 10: souhrn operací k automobilu pořízeného v rámci finančního leasingu

Operace	Částka	MD	D
Zařazení automobilu do majetku	321 398 Kč	A - PBZ	Z - FL
Snížení závazku za období 2015-2016	118 052 Kč	Z – FL	A - PEN
Závazek z titulu fin. leasingu – dlh. část	137 388 Kč	Z – FL	Z - FLD
Závazek z titulu fin. leasingu – krát. část	65 957 Kč	Z - FL	Z - FLK
Doúčtování úroků	25 316 Kč	NZML	A - PEN
Doúčtování odpisů	93 742 Kč	NZML	A - PBZ
Vyřazení leasingových plateb z nákladů	143 368 Kč	A – PEN	NZML

Zdroj: autor, vlastní zpracování

Operace ovlivňující peněžní prostředky jednotky jsou jenom formální úpravy. Ve skutečnosti samozřejmě nedochází k žádné změně finančních prostředků, leasingové platby byly zaplacený a přechod na nová pravidla nemůže ovlivnit stav peněz na bankovních účtech anebo v pokladně. Rozdílně se ale díváme na to, co představují. Dle české legislativy je celá částka leasingové platby zaúčtována do nákladů. Při převodu dojde k transformaci nákladů z pronájmu vozidla částečně na náklady ve formě úroků a částečně budou snižovat závazek z leasingu.

Pojištění vozidla nepodléhá žádným úpravám, IFRS pro SME shodně s českou legislativou vymezuje pojištění jako náklad období.

3.2.6 Operativní leasing

Dle smlouvy o pronájmu nebytových prostor využívá společnost prostory vysoké školy v Brně na výuku jazykových kurzů. Pronajímá si také další prostory pro pobočky v Brně a Liberci. Všechny platby za pronájem a také jejich vykázání v nákladech splňuje podmínku lineárního zobrazení a není nutná žádná úpravy v souvislosti s přechodem.

3.2.7 Odložená daň

Účetní jednotka dle zákona není povinná účtovat o odložené dani a neučinila tak ani z vlastního rozhodnutí, nakolik se u jednotky účetní odpisy rovnali daňovým a nebyly ji známy další skutečnosti s vlivem na odloženou daň. Převodem rozvahových položek do podoby vyhovující standardu ale vzniknou přechodné rozdíly v daňově uznatelných nákladech v souvislosti s odkloněním se od daňových odpisů. Výsledkem je odložený daňový závazek v hodnotě 280 219 Kč.

Tabulka č. 10: výpočet odložené daně

	DZH	ÚZH	Rozdíl
Budova PBZ	5 961 560 Kč	3 236 303 Kč	1 420 198 Kč
Budova IdN		4 145 455 Kč	
automobil	285 143 Kč	339 783 Kč	54 641 Kč
Celkem			1 474 839 Kč

Zdroj: autor, vlastní zpracování

3.2.8 Převodová tabulka

Položka z rozvahy	Ocenění dle ČL 31.12.2016	Rozdíl vůči NZML	Položka výkazu o finanční situaci	Ocenění dle IFRS pro SME k 31.12.2016
DHM – budova (využívána část)	3 023 126	213 177	PBZ	3 236 303
DHM – budova (pronajímána část)	2 938 434	1 207 021	IdN	4 145 455
DHM – auto	285 143	54 640	PBZ	339 783
pohledávky z obchodních vztahů	4 030 200		obchodní pohledávky	4 030 200
stát – daňové pohledávky	140 391		stát – daňové pohledávky	140 391
krátkodobé poskytnuté zálohy	72 983		náklady příštích období	56 183
dohadné účty aktivní	115 498		obchodní pohledávky	115 498
peněžní prostředky v pokladně	566 425		peníze	566 425
peněžní prostředky na účtech	2 598 331		peníze	2 598 331
náklady příštích období	148 900		náklady příštích období	148 900
základní kapitál	315 000		základní kapitál	315 000
fondy ze zisku	20 000		NZML	20 000
NZML	4 155 674		NZML	
VH	3 249 614		VH	
závazky ke společníkům	1 000 000	192 746	půjčka od vlastníka	807 254
bankovní úvěr dl. část	2 016 157		bankovní úvěr dl. část	2 016 157
bankovní úvěr kr. část	258 441		bankovní úvěr kr. část	258 441
krátkodobé přijaté zálohy	604 566		výnosy příštích období	604 566
závazky z obchodních	1 236 619		obchodní závazky	1 236 619

vztahů			
závazky k zaměstnancům	240 450	ostatní krátkodobé závazky	240 450
závazky ze soc. zab. a zdrav. pojištění	101 211	ostatní krátkodobé závazky	101 211
daň z příjmu PO	661 396	daň z příjmu PO	661 396
dohadné účty pasivní	58 890	obchodní závazky	42 090
Odložený daňový závazek	0	Odložený daňový závazek	280 219
	- 93 742	PBZ	227 656
	118 052	fin. Leasing – dl. část	137 388
		fin. Leasing – kr. část	65 957

Zdroj: autor, vlastní zpracování

3.3 Výkaz o finanční situaci k 1. 1. 2017

V předcházející části kapitoly byly provedeny nezbytné úpravy k sestavení zahajovacího výkazu o finanční situaci k 1.1.2017 uvedeného v tabulce č. 11. Došlo k navýšení sumy aktiv o 1 686 tis. Kč, co představuje 12,11 % z původní bilanční sumy. Nárůst byl způsoben změnou ocenění dlouhodobého majetku. Část budovy, kterou podnik nepoužívá k hlavní výdělečné činnosti, byla oceněna reální hodnotu dle pravidel standardu. Odrazil se na ní nárůst cen nemovitostí za poslední období. Reklasifikace této částí budovy na investice do nemovitostí ovlivnilo odpisovou základnu budovy a snížilo oprávk ve prospěch vlastního kapitálu. Pravidla pro vykázání auta drženého v rámci finančního leasingu umožnila jeho zařazení do pozemků, budov a zařízení, co také přispělo k zvýšení sumy. Krátkodobá aktiva nezaznamenala výraznou změnu v ocenění, byla potřebná transformace a unifikace jednotlivých položek dle významnosti.

Výšku dlouhodobých závazku ovlivnila změna ocenění bezúročného úvěru jednatel, který byl diskontován dle efektivní úrokové míry na současnou hodnotu k datu výkazu. Tento pokles byl kompenzován doúčtováním závazku z finančního leasingu a odloženého daňového závazku vzniklého změnou ocenění majetku a odpisového plánu. Dlouhodobé závazky zaznamenaly nárůst o 224 tis. Kč.

Na krátkodobých závazcích se projevilo mírné zvýšení vyvolané zařazením krátkodobé části finančního leasingu. Obdobně jako to bylo u oběžných aktiv, došlo

k sjednocení méně významných položek. Všechny úpravy byly provedené vůči vlastnímu kapitálu a způsobili jeho nárůst o 1 413 tis. Kč.

Součástí první kompletní účetní závěrky k 31. 12. 2018 dle IFRS pro SME bude kromě sestaveného zahajovacího výkazu o finanční pozici k datu přechodu i výkazy za srovnávací období 2017 a běžné období 2018.

Tabulka č.11: Výkaz o finanční situaci podniku

Výkaz o finanční situaci podniku	1. 1. 2017 v tis. Kč
AKTIVA	
Krátkodobá aktiva	
Peníze	3 164
Obchodní pohledávky	4 146
Ostatní pohledávky	345
	7 655
Dlouhodobá aktiva	
Investice do nemovitostí	4 145
Pozemky, budovy a zařízení	3 804
	7 949
Aktiva celkem	15 604
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	
Krátkodobé závazky	
Bankovní úvěr	259
Finanční leasing	66
Obchodní a jiné závazky	2 281
Výnosy příštích období	605
	3 211
Dlouhodobé závazky	
Dlouhodobé úvěry	2 823
Finanční leasing	137
Odložený daňový závazek	280
	3 240
Závazky celkem	6 451
Vlastní kapitál	
Základní kapitál	315

NZML	4 605
Výsledek celkem	4 233
	9 153
Závazky a vlastní kapitál celkem	15 604

Zdroj: autor, vlastní zpracování

Závěr

Cílem bakalářské práce bylo představit pravidla standardu a v praktické části poukázat na rozdíly s českou legislativou se zhodnocením dopadu na bilanční sumu.

První kapitola práce byla věnovaná definici malých a středních podniků dle IFRS pro SME, dle legislativy ČR a dle EU. Celosvětově existuje mnoho vymezení těchto podniků, zmíněné byly vybrány na základě možného vymezení při případné implementaci standardu v České republice. Dále byly v kapitole uvedeny důvody, proč je pro podniky ze skupiny SME vůbec vhodné vykazovat dle jednotných mezinárodních standardů.

Druhá kapitola pojednávala o vzniku IFRS pro SME s odůvodněním, proč nebyly pro SME použity plné IFRS, ale bylo nezbytné vytvoření samostatného standardu. Nemalý počet zemí standard implementoval, většina z nich se řadí mezi rozvojové země, kterým chybí vlastní kvalitní účetní systém. Další faktory ovlivňující implementaci standardu je provázání účetnictví s daňovým systémem, postoj k národní legislativě a další zmíněné. Práce dále vykládala o základních principech IFRS pro SME a obsahu kompletní účetní závěrky. Popisovala vybrané oddíly standardu nejvíce se lišící od účetní legislativy ČR, a to pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí a finanční leasing. Poslední dva nemají v české legislativě obdobu a měli největší vliv na změnu bilanční sumy.

Praktická část řeší konverzi jednotlivých položek rozvahy, která byla zjednodušená pro potřeby bakalářské práce, aby co nejlépe prezentovala vybrané oddíly standardu s cílem poukázat na jeho principy. Položky rozvahy byly analyzovány a v případě, že jejich vykazování a ocenění bylo v rozporu se standardem, upraveny do vyhovující podoby s komentářem. Výstupem praktické části bylo zhotovení zahajovacího výkazu o finanční pozici k datu přechodu. Dle předpokladu v úvodu práce, došlo k navýšení bilanční sumy o 1 686 tis. Kč, co představuje 12,11 % z původní sumy.

Proces transformace rozvahy na zahajovací výkaz o finanční pozici je jen část povinností spjatých s přechodem na jiný systém pravidel, které by při reálném přechodu mohl z částí řešit účetní software. Celý proces přijetí je mnohem komplexnější a nese se sebou pozitiva i negativa. Účetní jednotka je povinna sestavit i výkaz o úplném výsledku, výkaz cashflow, výkaz o změnách vlastního kapitálu a podrobnou přílohu za srovnávací období a za účetní období, za která sestavila první kompletní účetní závěrku dle IFRS pro SME.

Společnost, která se rozhodne pro vykazování dle standardu dobrovolně na základě vlastních potřeb, by měla sama reálně zhodnotit a porovnat přínosy a náklady v současné

době dvojího výkaznictví. Na jedné straně stojí očekávání v podobě zkvalitnění výkazů, co by mohlo zvyšovat šance na získání kapitálu pro růst společnosti nebo získání důležitého zahraničního obchodního partnera. Na druhé straně je nutno počítat s náklady, které přechodem vzniknou.

Případné použití standardu je ovlivněno i postojem samotných podniků k účetnímu výkaznictví, které jenom v omezené míře slouží k řízení.

Při diskusi o implementaci standardu do legislativy EU se ozývali hlasy proti s odůvodněním nedostatku odborníků na problematiku, které by vedlo k dalšímu zvýšení nákladu. Zajímavé ale je, že jiné země tento fakt viděly jako možnost ke zkvalitnění profese účetních a rozvoj dalšího vzdělávání.

IFRS pro SME je poměrně mladý standard a domnívám se, že zmíněné úskalí jeho implementace jsou řešitelné v delším časovém horizontu. Konec konců od vydání prvního standardu IAS až po jeho implementaci do EU přešlo 32 let, naproti tomu IFRS pro SME existuje 9 let.

Zdroje

1. Who uses IFRS Standards? *IFRS.org* [online]. [vid. 2018-05-27]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>
2. *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities: IFRS for SMEs*. London: International Accounting Standards Board, c2009. ISBN 1-907026-17-7.
3. *Illustrative Guidance IFRS for SME: A Guide for Micro-sized Entities Applying the IFRS for SMEs (2009)* [online]. London: IFRS Foundation Publications Department, 2013. Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/micro-entities.pdf>
4. EUROPEAN COMMISSION. COMMISSION RECOMMENDATION 2002/361/EC [online]. 2003 [vid. 2018-05-28]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003H0361&from=CS>
5. EÚ A EURÓPSKA KOMISIA. *Príručka pre používateľov k definícii MSP* [online]. Luxemburg: Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2015. ISBN 978-92-79-45311-3. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/15582/.../1/.../native>
6. IFRS FOUNDATION. Debrief: the IFRS for SMEs Standard. In: *Youtube* [online]. Zverejnené 2.července 2017 [vid. 2018-05-27]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=hWFRdCBVbzY>
7. KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997. ISBN 978-80-85967-51-7.
8. MULLER, Patrice, Shaan DEVNANI, Jenna JULIUS, Dimitri GAGLIARDI a Chiara MARZOCCHI. Annual Report on European SMEs 2015/2016–SME recovery continues. *Contract number: EASME/COSME/2015/012*. European Union. 2016.
9. BARTÚŇKOVÁ, L. a SEMERÁD, P. Harmonizace finančního výkaznictví malých a středních společností ve světě. *ACTA STING*. [online] 2013, roč. 2013, č. 1 [vid. 2018-05-20]. ISSN 1805-6873. Dostupný z: http://www.sting.cz/acta/acta1_2013_web.pdf
10. *Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky: Důvodová zpráva*. London: International Accounting Standards Board, 2009.
11. Group of 77. In: *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2001- [cit. 2018-05-29]. Dostupné z: https://en.wikipedia.org/wiki/Group_of_77
12. BOHUŠOVÁ, Hana a Veronika BLÁŠKOVÁ. In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis* [online]. 2012, **60**(2), 37–44 [vid. 2018-05-28]. ISSN 1211-8516, 2464-8310. Dostupné z: doi:10.11118/actaun201260020037

13. BLAŠKOVÁ, V. a BOHUŠOVÁ, H. Využití shlukové analýzy a metody hlavních komponent při identifikaci faktorů ovlivňující přijetí IFRS pro SME. 2013, (13), *Trendy ekonomiky a managementu*, 9–21. ISSN 1802-8527.
14. BOHUSOVA, Hana, Patrik SVOBODA a Petr VALOUCH. IFRS for SMEs: What will the implementation of IFRS for SME bring for timber industry? *IDEAS Working Paper Series from RePEc; St. Louis* [online]. 2012 [vid. 2018-05-29]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/1698772791/abstract/9457A18FD7444B1PQ/34>
15. EU-COMMISSION. Summary Report of the Responses Received to the Commission's Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities. *Brüssel, May* [online]. 2010, 331–337. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ifrs/2010-05-31_ifrs_sme_consultation_summary_en.pdf
16. MÜLLEROVÁ, Libuše, Marie PASEKOVÁ a Eva HÝBLOVÁ. Analýza vývoje účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2010, **2010**(1), 20–36 [vid. 2018-05-27]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: [doi:10.18267/j.cfuc.56](https://doi.org/10.18267/j.cfuc.56)
17. IFRS pro SME, Londýn: Rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2009. Dostupné z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/cz/CZSME.pdf>
18. PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-866-4.

Seznam použitých zkratk

A	Aktiva
ČR	Česká republika
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
EU	Evropská unie
FL	Finanční leasing
FLD	Finanční leasing – dlouhodobá část
FLK	Finanční leasing – krátkodobá část
IAS	Mezinárodní účetní standard
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IFRS pro SME podniky	Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky
IdN	Investice do nemovitostí
NZML	Nerozdělený zisk minulých let
PBZ	Pozemky, budovy a zařízení
PEN	Peníze
SME	Malé a střední podniky
ÚJ	Účetní jednotka
Z	Závazky