

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

**Aplikace IFRS pro SME
na účetní závěrku české společnosti**

Autor diplomové práce: Bc. Edita Koutná

Vedoucí diplomové práce: Ing. Libor Vašek, Ph.D.

Rok obhajoby: 2020

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Aplikace IFRS pro SME na účetní závěrku české společnosti“ vypracovala samostatně a že jsem veškerou použitou literaturu a další prameny řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne

Bc. Edita Koutná

Poděkování:

Ráda bych poděkovala vedoucímu své diplomové práce Ing. Liboru Vaškovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a za odborné vedení diplomové práce.

ABSTRAKT

Název práce: Aplikace IFRS pro SME na účetní závěrku české společnosti

Autor: Bc. Edita Koutná

Vedoucí práce: Ing. Libor Vašek, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního účetnictví a auditingu

Klíčová slova: IFRS pro SME, malé a střední podniky, účetní závěrka, výkaz o finanční situaci

Diplomová práce nazvaná „Aplikace IFRS pro SME na účetní závěrku české společnosti“ se zabývá Mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME). Ve své první části popisuje jeho vznik a vývoj, vymezuje malé a střední podniky a využití IFRS pro SME ve světě. V další části jsou aplikována pravidla IFRS pro SME na českou společnost. Analyzovány jsou vybrané účetní oblasti a následně je zhodnocen dopad změn na účetní výkazy. V závěru práce je prezentována účetní závěrka sestavena v souladu s IFRS pro SME.

Obsah

ÚVOD	7
1 PŘEDSTAVENÍ IFRS PRO SME	9
1.1 VZNIK A VÝVOJ IFRS PRO SME.....	9
1.2 VYMEZENÍ SME.....	15
1.3 IFRS PRO SME VE SVĚTĚ	19
2 KONCEPČNÍ ROZDÍLY VŮČI ČESKÝM ÚČETNÍM PŘEDPISŮM	21
2.1 KONCEPČNÍ RÁMEC IFRS PRO SME.....	21
2.2 KONCEPČNÍ RÁMEC V ČESKÝCH PŘEDPISECH	25
3 APLIKACE IFRS PRO SME.....	29
3.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	29
3.2 ANALÝZA ÚČETNÍCH OBLASTÍ	30
3.2.1 Přechod na IFRS pro SME.....	32
3.2.2 Převody cizích měn.....	34
3.2.3 Základní finanční nástroje.....	37
3.2.4 Zásoby	42
3.2.5 Pozemky, budovy a zařízení.....	44
3.2.6 Nehmotná aktiva jiná než goodwill.....	51
3.2.7 Leasing.....	55
3.2.8 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	57
3.2.9 Závazky a vlastní kapitál	60
3.2.10 Výnosy.....	61
3.2.11 Státní dotace	63
3.2.12 Zaměstnanecké požitky	65
3.2.13 Daně ze zisku.....	67
3.2.14 Zveřejnění spřízněných stran.....	70
3.3 DOPAD PROVEDENÝCH ÚPRAV.....	72
4 SESTAVENÍ VYBRANÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ V SOULADU S IFRS PRO SME	76
4.1 PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	76
4.2 VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI.....	77
4.3 VÝKAZ O VÝSLEDKU A NEROZDĚLENÝCH ZISCÍCH.....	78
4.4 VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	79
4.5 PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE.....	81
4.5.1 Základní informace o společnosti	82

4.5.2	Prohlášení o shodě s pravidly IFRS pro SME	82
4.5.3	Použitá účetní pravidla	82
4.5.4	Doplňující informace k výkazům.....	86
4.5.5	Ostatní doplňující informace	89
ZÁVĚR		91
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ		93
LITERATURA.....		93
STANDARDY A PRÁVNÍ ÚPRAVA		93
ELEKTRONICKÉ ZDROJE.....		93
SEZNAM TABULEK		95
SEZNAM GRAFŮ		96
SEZNAM PŘÍLOH		96

ÚVOD

Jedním z důvodů pro vytvoření Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, tzv. plných IFRS, byl narůstající globální obchod a s ním související investice a celková propojenost světových ekonomik. IFRS jsou primárně určeny obchodovaným společnostem na veřejných trzích, které však zauímají pouze malé procento v celkovém počtu společností ve světě. Mnohem významnější postavení ve světové ekonomice představují malé a střední podniky. Rada pro mezinárodní účetní standardy uvádí, že malé a střední podniky tvoří přes 95 % všech společností. Je logické, že požadavky na účetní výkaznictví těchto podniků se do značné míry odlišují od požadavků na vykazování obchodovaných společností. Proto ve snaze odbourávat administrativní zátěž a umožnit srovnatelnost i u malých a středních podniků byl vytvořen odvozením od plných IFRS zjednodušený a ucelený Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, tzv. IFRS pro SME.

Diplomová práce prvotně představuje historické okolnosti vzniku a vývoje Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, přičemž větší prostor je dán IFRS pro SME. Pro další pokračování v práci je nezbytné definovat malý a střední podnik jako takový. V navazující části je uvedeno vymezení těchto podniků podle IFRS pro SME, tak i jak jej vymezila Evropská komise. Také je zde zdůrazňován význam malých a středních podniků nejen v Evropské unii, ale i v České republice a dále je uveden přístup Evropské unie k regulaci účetnictví včetně postoje k IFRS pro SME. Pro srovnání je v práci uvedeno využití IFRS pro SME ve světě. Důležitým předpokladem pro kvalitní účetní systém je jeho koncepční rámec, a proto je další část práce věnována porovnání koncepčního rámce IFRS pro SME a koncepčního rámce v českých účetních předpisech.

Cílem práce je aplikovat pravidla Mezinárodně uznávaného standardu účetního výkaznictví malých a středních podniků na účetní závěrku české obchodní společnosti a zhodnotit celkový dopad na vykazované položky. K tomu dochází až v hlavní části práce, kdy je nejprve představena společnost a až poté jsou postupně analyzovány účetní oblasti z IFRS pro SME, které se dotýkají vybrané společnosti. U každé oblasti je vždy nejdříve nastíněn postup podle IFRS pro SME, poté je uveden postup společnosti, který je v souladu s českými účetními předpisy a na závěr dopad změn na účetní výkazy. Práce je

zakončena sestavením účetní závěrky, která odpovídá požadavkům IFRS pro SME a její součástí jsou všechny požadované výkazy.

1 PŘEDSTAVENÍ IFRS PRO SME

1.1 Vznik a vývoj IFRS pro SME

První snahy o harmonizaci účetního výkaznictví lze datovat do poloviny 60. let minulého století, kdy byla založena organizace *Accountant International Study Group* (AISG). Během své působnosti (1966 – 1977) zveřejnila 20 studií, které popisovaly rozdíly v účetních postupech mezi různými zeměmi. Tato organizace byla v roce 1973 začleněna do nově vzniklého Výboru pro mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Committee* – IASC).¹ Výbor vznikl uzavřením dohody mezi profesními účetními orgány z 9 zemí, konkrétně Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemska, Velké Británie a Spojených států amerických. Činnost IASC spočívala ve vydávání Mezinárodních účetních standardů (*International Accounting Standards* – IAS), jejichž cílem bylo usnadnit srovnávání podniků, zvýšit transparentnost a důvěru ve finanční výkaznictví a podpořit globální obchod a investice. Mezi lety 2000 – 2001 došlo k reorganizaci a činnost po IASC převzala Rada pro mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Board* – IASB). IASB nadále pokračovala ve vydávání standardů, které byly vydávány pod jiným, novým názvem, a to Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (*International Financial Reporting Standards* – IFRS). V současnosti je možné se setkat jak se standardy s označením IAS, tak IFRS. Důvodem je, že IASB po reorganizaci přijala stávající standardy IAS vydané IASC, které postupně novelizovala/nahrazovala a nově vydávala pod označením IFRS.²

Plné standardy IFRS jsou určeny především pro společnosti s mezinárodním dosahem a pro potřeby investorů, kteří nakupují finanční aktiva těchto společností. V této souvislosti Mezinárodní organizace sdružující komise pro cenné papíry (*International Organization of Securities Commissions* – IOSCO) vydala doporučení, aby byly vyžadované účetní závěrky sestavené podle IFRS. To pomohlo k realizaci strategie finančního výkaznictví přijaté Evropskou komisí v červnu 2000. Evropská unie o dva roky později

¹ Academic Dictionaries and Encyclopedias. *Accountant International Study Group* [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: http://investment_terms.enacademic.com/1518/Accountant_International_Study_Group_-_AISG

² IASB ADVISORY BODIES DELOITTE: *International Accounting Standards Committee (IASC)* [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs/history/resource25>

přijala nařízení č. 1606/2002, podle kterého mají povinnost všechny podniky, které jsou kótované na evropských finančních trzích, sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle pravidel IFRS. Tato povinnost platí od roku 2005.³

Ve většině případů se plné standardy IFRS týkají jen malé skupiny podniků a vyhovují spíše potřebám investorů. Uživatelé účetních závěrek tzv. malých a středních podniků (*Small and Medium-sized Entities – SME*), mezi něž patří vlastníci, věřitelé nebo zaměstnanci, se zajímají spíše o krátkodobé peněžní toky, likviditu a solventnost. Zároveň plné standardy IFRS představují pro řadu z těchto podniků zátěž.⁴ Proto již na počátku tisíciletí vznikl projekt, jenž měl vést k vytvoření jednotných účetních pravidel pro malé a střední podniky, které tvoří přes 95 % všech společností.

O možnosti vytvoření mezinárodního účetního standardu pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) se zabývala už IASC. Z důvodu reorganizace mezi roky 2000 – 2001 tento projekt převzala IASB. Projekt vytvoření samostatného a zjednodušeného IFRS pro SME byl zahájen IASB v roce 2003. Ta vycházela z předpokladu, že standard by měl být jednoduchý, kvalitní a srozumitelný, měl by být postaven na principech a koncepčním rámci plných standardů IFRS, nicméně přizpůsoben požadavkům uživatelů účetních výkazů.⁵ Samotný standard byl vydán až o šest let později v červenci 2009. Vývoj standardu probíhal na celosvětové úrovni a do vývoje se zapojilo velké množství odborníků z řad malých a středních podniků. Výsledkem je standard, který obsahuje výrazně zjednodušená a upravená pravidla pro potřeby uživatelů malých a středních podniků, tedy těch podniků, jež nejsou registrované ani obchodované. Tomu odpovídá i rozsah standardu, jehož pravidla jsou sepsána přibližně na 230 stranách a rozdělena do 35 sekcí s tím, že ke standardu byly vydány dva doplňující dokumenty – důvodová zpráva a implementační příručka, jejímž obsahem jsou ilustrativní účetní výkazy. Pro srovnání, plné standardy IFRS čítají přes 3 000 stran a více jak 60 dokumentů v podobě samotných standardů a interpretací a jsou primárně určeny registrovaným a obchodovaným podnikům, z čehož vycházejí zvýšené požadavky na vykazování a zveřejňování účetních informací.

³ Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2015* [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf

⁴ IFRS. *Development of the Standard in 2009* [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifs-for-smes/2009-development/>

⁵ PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 2012. Str. 20

První jednání o novém standardu započala IASB v červenci 2003. Po necelém roce, v červnu 2004 IASB vydala diskuzní materiál (*Discussion Material*) pod názvem *Předběžné názory na účetní standardy pro malé a střední podniky (Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities)*. Materiál se zaměřoval na obecnou problematiku projektu (nikoliv na konkrétní podobu standardu), která se týkala např.:

- nutnosti vytvoření vlastního standardu pro malé a střední podniky,
- stanovení cílů standardu pro malé a střední podniky,
- určení, jakých podniků by se standard měl týkat,
- vazeb na koncepční rámec a zásady plných standardů IFRS a míru úprav konceptu a zásad pro malé a střední podniky apod.⁶

Připomínkovat diskuzní materiál bylo umožněno do září roku 2004 a během této doby bylo k materiálu obdrženo celkem 117 komentářů. V dubnu 2005 IASB vytvořila pracovní dotazník, který byl určen tvůrcům a uživatelům finančních výkazů malých a středních podniků. Cílem dotazníku bylo identifikovat základní oblasti možných úprav pravidel oceňování a vykazování ve finančních výkazech malých a středních podniků. IASB pomocí dotazníku zkoumala tyto dvě oblasti:

- oblasti možného zjednodušení zásad rozpoznání a oceňování pro malé a střední podniky,
- oblasti, které se týkají plných standardů IFRS a mohou být v IFRS pro SME vynechány, jelikož není pravděpodobné, že se u malých a středních podniků vyskytnou. Pokud by se vyskytly, použila by se úprava podle plných IFRS.⁷

Celkem bylo obdrženo 94 odpovědí a v říjnu 2005 se uskutečnilo veřejné jednání. Pracovní skupinou IASB byl v lednu 2006 připraven předběžný pracovní návrh standardu (*Exposure Draft – ED*), který zohledňoval komentáře obdržené v připomínkovacím řízení k diskuznímu materiálu, z pracovního dotazníku a dále návrhy z veřejného jednání. Předběžný pracovní návrh byl zveřejněn na internetových stránkách IASB v srpnu 2006 a

⁶ IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. *IASB publishes discussion paper on accounting standards for SMEs*. [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2004/June/news1470>

⁷ IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. *Questionnaire on SME recognition and measurement* [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2005/April/news1852>

byl dále upravován až do listopadu 2006, kdy byl na internetových stránkách IASB zveřejněn jeho revidovaný návrh.

IASB v únoru 2007 vydala předběžný návrh, který byl určen k veřejnému připomínkování. Během června až listopadu 2007 IASB realizovala testování předběžného návrhu pravidel IFRS pro SME. Testování se zúčastnilo 116 malých a středních podniků ve 20 zemích světa. Konec testování a lhůty pro připomínkování návrhu byly stanoveny na konec listopadu 2007 a IASB během tohoto období obdržela celkem 162 komentářů. V březnu a dubnu 2008 byly představeny hlavní otázky, které byly vznesené v připomínkovém řízení a během testování a v dubnu téhož roku pracovní skupina IASB předložila doporučení pro možné změny v předběžném návrhu. Od května 2008 do dubna 2009 proběhlo 13 veřejných jednání, na kterých docházelo k revidování návrhu na základě získaných připomínek a výsledků testování. Celkem bylo v návrhu provedeno 34 změn v oblasti vykazování, oceňování a prezentace v účetních výkazech. V dubnu 2009 Rada rozhodla o názvu finálního standardu pro malé a střední podniky – IFRS for SMEs (*International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities*). Hlasování o vydání standardu proběhlo v červnu 2009, kdy 13 členů Rady IASB bylo pro vydání standardu a pouze jeden hlasoval proti. Následující měsíc, v červenci 2009, byl zveřejněn Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, jehož účinnost byla okamžitá.⁸

V souvislosti s vydáním standardu vznikla v červenci 2010 implementační skupina IFRS pro SME – SMEIG (*SME Implementation Group*). Úkolem skupiny je podporovat mezinárodní přijetí standardu, poskytovat poradenství při jeho implementaci a předkládat případné návrhy na úpravy a změny standardu. Skupina je složena z 26 členů, kteří byli vybráni s ohledem na kvalifikaci a zkušenosti s vykazováním SME a na požadavek Nadace IFRS (*IFRS Foundation*) docílit rovnováhy v profesionální a geografické oblasti. Složení SMEIG zobrazuje následující tabulka.⁹

⁸ VAN MOURIK, Carien a Peter J. WALTON. *The Routledge companion to accounting, reporting and regulation*. 2014. Str. 415

⁹ IFRS. *About the SME Implementation Group (SMEIG)* [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/groups/sme-implementation-group/>

Tabulka 1: Složení implementační skupiny IFRS pro SME – SMEIG

Oblast	Země	Počet členů
Afrika	Keňa, Nigérie, JAR, Uganda, Zimbabwe	5
Asie a střední východ	Čína, Hong Kong, Indie, Japonsko, Malajsie, Saúdská Arábie	6
Evropa	Bosna a Hercegovina, Estonsko, Švédsko (2), Švýcarsko	5
Střední a Jižní Amerika	Argentina, Brazílie, Kolumbie, Ekvádor (2), Guyana, Venezuela	7
Severní Amerika	USA (2)	2
Austrálie	Austrálie	1

Zdroj: IFRS. *SME Implementation Group members* [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/groups/sme-implementation-group/#members>

Již v době vydání IFRS pro SME bylo oznámeno, že po uplynutí dvou let bude IASB hodnotit zkušenosti malých a středních podniků s využíváním tohoto standardu. Zároveň IASB uvedla, že po prvním hodnocení zváží možnost změny IFRS pro SME přibližně jednou za tři roky. V červnu 2012 byla IASB ve spolupráci se skupinou SMEIG vytvořena žádost o informace (*Request for Information – RfI*), která byla adresována podnikům, které standard používaly v období 2010 – 2011. Cílem bylo získat zpětnou vazbu – v žádosti se vyjadřovaly k jednotlivým částem standardu, přidávaly své připomínky a návrhy na zlepšení. Žádost byla rozdělena do dvou částí. První část obsahovala 20 specifických otázek, které se týkaly jednotlivých částí standardu, druhá část pak obsahovala 5 obecných otázek. Lhůta pro zasílání odpovědí na otázky obsažené v žádosti byla stanovena na konec listopadu 2012.¹⁰

První revize IFRS pro SME 2012 – 2015

V období od března do června 2013 probíhala zasedání IASB a jejich cílem bylo projednat navrhované změny IFRS pro SME. Po tomto přezkumu IASB v říjnu 2013 zveřejnila předběžný návrh (ED) změn standardu, ke kterému bylo možné zasílat připomínky do března 2014. Značná část navrhovaných změn (změny ve 21 sekcích z celkových 35) se týkala objasnění stávajícího textu bez dopadu na způsob účtování transakcí.¹¹ Rada IASB po zvážení obdržených připomínek k návrhům rozhodla v pokračování revize standardu. Jednání probíhala od května 2014 až do května 2015,

¹⁰ IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. *IASB publishes 'Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs'* [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2012/june/iasb-publishes-request-for-information-comprehensive-review-of-the-ifs-for-smes>

¹¹ IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. *IASB issues Exposure Draft of proposed amendments to IFRS for SMEs* [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2013/10/sme-ed>

kdy byl přijat revidovaný standard IFRS pro SME, jehož účinnost byla stanovena na 1. ledna 2017. Proti plánu změn, které se týkaly jen úprav textu, byly též přijaty tři změny, jež mají významnější dopad:

- Standard nově umožňuje aplikovat model přecenění u pozemků, budov a zařízení. Původní verze IFRS pro SME toto neumožňovala, což bylo považováno za překážku přijetí standardu v těch zemích, ve kterých malé a střední podniky mohou nebo jsou ze zákona povinni přeceňovat tato aktiva.
- Dále došlo ke sladění požadavků týkajících se vykazování a oceňování odložené daně s požadavky standardu IAS 12 Daň ze zisku.
- Poslední změna se také týkala sladění požadavků s plnou verzí IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů.¹²

Druhá revize IFRS pro SME 2019 – 2022

Plán dalšího přezkumu je rozdělen do třech fází. První fáze byla uskutečněna v období únor – červenec 2019 a probíhala dotazováním prostřednictvím žádosti o informace (RfI). Cílem v této fázi bylo získat pomocí RfI stanoviska k možnému zahrnutí některých částí plných standardů IFRS a jejich novel do standardu IFRS pro SME. V druhé fázi, která by měla probíhat v období leden 2020 – únor 2021, bude IASB analyzovat získané odpovědi a dojde k vydání předběžného návrh (ED). V poslední, třetí fázi, jež je plánována na červenec 2021 – květen 2022, se budou vyhodnocovat obdržené připomínky k návrhu a předpokládá se vydání revidované verze IFRS pro SME.¹³

Příručka IFRS pro SME mikro podniky

IASB v červnu 2013 vydala Příručku pro mikro podniky aplikující IFRS pro malé a střední podniky (*A Guide for Micro-sized Entities Applying the IFRS for SMEs*), jejímž cílem je pomoci mikro podnikům aplikovat IFRS pro SME, neboť řada požadavků z tohoto standardu není pro tyto podniky relevantní. Mikro podnik v tomto případě představuje velmi malou společnost, ve které se uskutečňují jednoduché transakce. Podnik je řízen přímo vlastníky, má málo zaměstnanců, dosahuje nízké nebo průměrné výše aktiv a výnosů, nemá podílovou účast v dceřiných, přidružených nebo ve společných podnicích,

¹² IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. *IASB issues finalised amendments to the IFRS for SMEs* [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2015/05/smes>

¹³ IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. *IFRS for SMEs – review and update* [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2019/february/sme>

nevlastní nebo neemituje finanční nástroje, nevydává akcie nebo opce na ně. V Příručce jsou proto uvedeny jen ty požadavky, které mají význam pro tyto podniky. V případě absence pokynu v Příručce mají mikro podniky využít znění z IFRS pro SME. Příručka nepředstavuje samostatný standard, nýbrž pouhé doplnění stávajícího standardu.¹⁴

1.2 Vymezení SME

Malé a střední podniky mohou být vymezeny buď kvalitativně, nebo kvantitativně. Z pohledu IFRS pro SME jsou podniky vymezeny prostřednictvím kvalitativních charakteristik a pomocí záporné definice. Za malý a střední podnik je dle standardu považován podnik bez veřejné odpovědnosti, a podnik, jehož účetní závěrka je univerzální a slouží především externím uživatelům. Jedná se zejména o vlastníky, kteří se neúčastní řízení podniku, a dále stávající a budoucí věřitelé a ratingové agentury.

Za podnik s veřejnou odpovědností je podle IFRS pro SME považován ten, který emituje finanční nástroje (dluhové, kapitálové), které jsou obchodovány na veřejných trzích. Patří sem i podnik, který je v procesu emitování těchto finančních nástrojů. Veřejnou odpovědnost má podnik i tehdy, pokud jeho hlavní podnikatelskou činností je správa cizích aktiv široké skupiny subjektů (např. činnost bank, pojišťoven, obchodníků s cennými papíry, svěřeneckých fondů apod.). Z této podmínky ale existuje výjimka např. u cestovních kanceláří, charitativních organizací, přijatých záloh od odběratelů apod. Podniky tak mohou spravovat cizí aktiva jako svou hlavní podnikatelskou činnost a zůstat bez veřejné odpovědnosti.¹⁵

Kvantitativní charakteristiky mají za úkol přesně vymežit, jaký podnik ještě spadá do klasifikace malého a středního podniku, a který naopak určená kritéria nesplňuje. V Evropské unii (EU) byly malé a střední podniky definovány Evropskou komisí, která pro ně stanovila následující kritéria – počet zaměstnanců, roční obrát a bilanční suma aktiv v milionech eur. Podniky jsou rozděleny do tří skupin podniků (mikro, malý a střední podnik) a jejich členění podle stanovených kritérií vypadá následovně:

¹⁴ IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. *IASB publishes guidance for micro entities* [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2013/06/micro-entities>

¹⁵ IFRS pro malé a střední podniky. Překlad: KRUPOVÁ, L. London: The IFRS Foundation and the IASB, 2010. Str. 10

Tabulka 2: Kritéria Evropské komise pro kategorizaci podniků

Kategorie podniku	Počet zaměstnanců	Roční obrat	Bilanční suma aktiv
Střední podnik	< 250	≤ 50 mil. EUR	≤ 43 mil. EUR
Malý podnik	< 50	≤ 10 mil. EUR	≤ 10 mil. EUR
Mikro podnik	< 10	≤ 2 mil. EUR	≤ 2 mil. EUR

Zdroj: *Uživatelská příručka k definici malých a středních podniků* [online]. [cit. 2019-04-27]. Dostupné z: http://publications.europa.eu/resource/ellar/79c0ce87-f4dc-11e6-8a35-01aa75ed71a1.0010.01/DOC_1

Rozhodující pro určení kategorie je vždy splnění kritéria počtu zaměstnanců, v kombinaci s dosažením hodnoty jednoho ze dvou zbývajících kritérií, kdy podnik si sám zvolí, zda jím bude roční obrat nebo bilanční suma aktiv. Velikostní kritéria ale nejsou všechno. Je zapotřebí vzít v úvahu i přístup podniku k významným zdrojům a dle toho nakládat s výpočtem hraničních hodnot. Popsaná pravidla pro určení malých a středních podniků ukazují, že uvedený přístup Evropské komise je velmi komplikovaný a ve srovnání s přístupem tvůrců IFRS pro SME značně rozdílný.

V EU malé a střední podniky včetně mikro podniků hrají důležitou roli nejen z ekonomického pohledu, ale i z pohledu počtu vytvořených pracovních míst, neboť tvoří více jak 99 % všech podniků (24,5 milionů podniků) a dohromady zaměstnávají více než dvě třetiny zaměstnanců (94,8 milionů zaměstnanců). Významně se také podílejí na tvorbě přidané hodnoty, která tvoří přes 56 % přidané hodnoty v celé EU.

Tabulka 3: Podíl podniků v EU podle kritérií Evropské komise v roce 2017

Typ podniku	Velký	Střední	Malý	Mikro
Podíl podniků	0,2 %	0,9 %	5,8 %	93,1 %
Počet podniků v tis.	47	232	1 421	22 831
Podíl zaměstnanců	33,6 %	17,0 %	20,0 %	29,4 %
Počet zaměstnanců v tis.	47 933	24 202	28 582	41 981
Podíl přidané hodnoty	43,2 %	18,3 %	17,6 %	20,8 %
Přidaná hodnota v bil. EUR	3 168	1 343	1 292	1 526

Zdroj: European Commission: *Annual Report On European SMEs 2017/2018*

V rámci EU dochází k regulaci účetních systémů jednotlivých členských států prostřednictvím směrnic (direktiv). Směrnice jsou pro členské státy závazné a je na jednotlivých státech, jak stanovené zásady a cíle ve směrnici transformují do svého vnitrostátního práva, ať už prostřednictvím nových nebo úpravou stávajících právních norem. Nemalý význam malých a středních podniků v ekonomice EU byl podnětem k vydání nové směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU. Tato směrnice nahradila tzv. čtvrtou a sedmou směrnici (78/660/EHS a 83/349/EHS), které se zabývaly finančním účetnictvím a výkaznictvím. Při tvorbě nové směrnice byla zohledněna potřeba modernizo-

vat, zkvalitnit a zjednodušit směrnice o účetnictví a snížit administrativní zátěž malým a středním podnikům. Také byla konzultována možnost, že by nová směrnice vycházela z požadavků IFRS pro SME, čímž by došlo k jejich sblížení. Dalším návrhem bylo, aby IFRS pro SME byly přijaty jako možnost volby. Uvedené varianty byly podrobeny přezkumu, nicméně Evropská komise vydala negativní stanovisko k přijetí IFRS pro SME jako závazných pravidel pro malé a střední podniky na úrovni EU. Komise jako své důvody uvedla, že pomocí standardu by nebylo dosaženo cílů zjednodušení a snížení administrativní zátěže. Jako příklad uvedla sestavování výkazu o peněžních tocích, který je povinnou součástí sestavovaných výkazů podle IFRS pro SME, směrnice jej naopak nevyžaduje. Dalším důvodem bylo, že se jedná o nový standard, s jehož využitím zatím nejsou dostatečné zkušenosti. Nicméně Evropská komise ponechala rozhodnutí na jednotlivých členských státech, zda IFRS pro SME povolí a budou používat jako svou normu. K tomuto se ale váže podmínka, aby norma byla v oblastech, ve kterých dochází k rozporu požadavků směrnice a IFRS pro SME, v souladu se směrnicí.¹⁶

V nové směrnici lze nalézt řadu změn v oblasti finančního účetnictví a výkaznictví, jež mají dopad na malé a střední podniky. Týká se to např. zjednodušení účetních výkazů (jejich obsah a struktura) a vykazování malých a středních podniků, kterým členské státy mohou povolit sestavovat zkrácenou výsledovku, v případě malých podniků i zkrácenou rozvahu. Tyto podniky mohou být rovněž osvobozeny od zveřejňování výsledovky a zprávy vedení podniku. V této souvislosti bylo nutné definovat a vymezit jednotlivé skupiny podniků. Směrnice uvádí čtyři typy podniků (mikro, malý, střední a velký), které člení pomocí tří kritérií – průměrného počtu zaměstnanců, čistého obrátu a bilanční sumy. Kategorizace podniků podle směrnice vypadá následovně:

Tabulka 4: Kategorizace podniků podle Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Typ podniku	Průměrný počet zaměstnanců	Čistý obrat	Bilanční suma
Mikro podnik	10	700 tis. EUR	350 tis. EUR
Malý podnik	50	8 000 tis. EUR	4 000 tis. EUR
Střední podnik	250	40 000 tis. EUR	20 000 tis. EUR

Zdroj: Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

¹⁶ Website of the European Union: European Commission. *Financial reporting obligations for limited liability companies (Accounting Directive) – frequently asked questions* [online]. [cit. 2019-04-27]. Dostupné z: https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-540_en.htm

Podnik spadá do té kategorie, v níž k rozvahovému dni nepřekračuje dvě ze tří výše uvedených hodnot. Směrnice dává členským státům možnost navýšit hodnoty bilanční sumy a ročního obratu, konkrétně u bilanční sumy až o 6 000 tis. EUR a u ročního obratu až o 12 000 tis. EUR.

Členské státy měly povinnost směrnici implementovat do svých národních norem nejpozději do 20. července 2015 s tím, že nové požadavky budou použity na účetní závěrky sestavené za účetní období roku 2016 nebo sestavené v průběhu roku 2016. V České republice proto došlo k novelizaci zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a související prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tyto předpisy nabyly účinnosti 1. 1. 2016. Výše zmíněné hodnoty v eurech (čistý obrat a bilanční suma) pro kategorizaci podniků podle směrnice EU byly pro potřeby českého zákona přepočteny na české koruny. Pro zařazování podniků do příslušné kategorie platí i stejná pravidla, a to nepřekročení dvou ze tří hodnot.

Tabulka 5: Kategorizace podniků podle českého zákona o účetnictví

Typ podniku	Průměrný počet zaměstnanců	Čistý obrat	Bilanční suma
Mikro podnik	10	18 mil. Kč	9 mil. Kč
Malý podnik	50	200 mil. Kč	100 mil. Kč
Střední podnik	250	1 000 mil. Kč	500 mil. Kč

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon se snaží o dodržení záměru směrnice snížit administrativní zátěž vybraným podnikům a osvobodit je od určitých povinností. Značná část zjednodušení se vztahuje na podniky, které spadají do kategorie mikro a malé a zároveň tyto podniky nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Hraniční hodnoty pro audit účetní závěrky u malých podniků jsou:

- aktiva celkem 40 milionů Kč,
- roční úhrn čistého obratu 80 milionů Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

U malých podniků, které jsou akciové společnosti nebo svěřeneckým fondem, stačí, aby byla překročena alespoň jedna z hodnot. V případě ostatních malých podniků musí být překročeny alespoň dvě hodnoty.

Podnikům, které spadají do klasifikace mikro a malé podniky bez povinnosti auditu, odpadá povinnost sestavovat přehledy o peněžních tocích a o změnách vlastního

kapitálu. Dále pak mohou sestavovat účetní výkazy ve zkráceném rozsahu. U malého podniku se sestavuje rozvaha, v níž jsou položky označené písmeny a římskými číslicemi a pohledávky jsou rozdělené na krátkodobé a dlouhodobé. Mikro podnik pak sestavuje rozvahu, která obsahuje položky označené pouze písmeny. Zkrácený rozsah výkazu zisku a ztráty sestavují jen neobchodní společnosti. V opačném případě sestavují plný rozsah a v tomto ohledu tak ke zjednodušení u obchodních společností nedošlo. Na druhou stranu nemají podniky povinnost zveřejňovat výkaz zisku a ztráty.

Stejně jako v EU, mají i v České republice mikro, malé a střední podniky důležitou úlohu v ekonomice. Zastoupení těchto podniků v roce 2017 bylo 99,8 % (1,150 milionů podniků), což představuje průměr EU. Naopak horších hodnot dosahuje Česká republika (ve srovnání s EU) u podílu zaměstnanosti, který činí 58 % (1, 858 milionů zaměstnanců), a u přidané hodnoty, která činí 54,6 %. I přes to jsou to velmi dobré výsledky, což jen podporuje skutečnost přínosů těchto podniků pro ekonomiku.

Tabulka 6: Podíl podniků v ČR podle kritérií Evropské komise v roce 2017

Typ podniku	Velký	Mikro, malé a střední
Podíl podniků	0,2 %	99,8 %
Počet podniků v tis.	2	1 150
Podíl zaměstnanců	42 %	58 %
Počet zaměstnanců v tis.	1 348	1 858
Podíl přidané hodnoty	45,4 %	54,6 %
Přidaná hodnota v mld. Kč	1 431	1 722

Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu: *Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2017*

1.3 IFRS pro SME ve světě

Aktuálně mohou standard IFRS pro SME využívat podniky celkem v 86 zemích světa (viz Tabulka 7) a o přijetí standardu uvažuje 9 zemí – Albánie, Bolívie, Brunej, Írán, Mongolsko, Norsko, Rusko, Thajsko a Omán (údaje platné k 21. 3. 2019). Vzhledem k počtu zemí, které standard přijaly jako závaznou úpravu účetního výkaznictví, byl standard vydaný v roce 2009 přeložen celkem do 28 jazyků včetně českého. Překlad revidovaného standardu z roku 2015 existuje už v 11 světových jazycích.

IFRS pro SME, stejně jako plné IFRS, byly vytvořeny za účelem zvýšit transparentnost a srovnatelnost finančních výkazů a k podpoře globálního obchodu a investic. Značná část zemí, které umožnily podnikům používat IFRS pro SME se nachází mimo

Evropu. Důvodem přijetí standardu v řadě zemí je, že vlády chtějí poskytnout podnikům snazší přístup k zahraničnímu kapitálu a/nebo se jedná především o rozvojové země, jejichž národní úprava účetnictví buď neexistuje, nebo nemá dlouhou tradici. V Evropě je situace opačná, neboť většina zemí je součástí EU, která již sama účetnictví reguluje vlastními předpisy, směrnice. Směrnice sice členským státům umožňuje implementovat pravidla IFRS pro SME do svých národních norem, řada z nich k tomu ale nepřistupuje. Důvod je prostý – účetní systémy jednotlivých států mají dlouholetou tradici a není pro ně snadné začít používat někdy i zcela nová pravidla, nehledě na fakt, že by již nemohly používat účetní pravidla k ovlivňování základu daně.

Příkladem úspěšné implementace IFRS pro SME v EU je Spojené království, které k regulaci účetního výkaznictví používá vlastní národní standardy. Jeden z používaných standardů, standard FRS 102 (*Financial Reporting Standards*), byl odvozen z pravidel IFRS pro SME. Tento standard je účinný od 1. ledna 2015 a vztahuje se podniky, které nemají povinnost používat k vykazování plná pravidla IFRS podle nařízení EU. Je ale třeba podotknout, že se nejedná o implementaci v pravém slova smyslu, jelikož ve standardu byly provedeny dílčí úpravy.¹⁷

Tabulka 7: Přehled zemí používající IFRS pro SME

Oblast	Země
Afrika	Botswana, Gambie, Ghana, Jihoafrická republika, Keňa, Lesothské království, Libérie, Madagaskar, Malawi, Mauricius, Namibie, Nigérie, Rwanda, Sierra Leone, Svazijsko, Tanzanie, Uganda, Zambie, Zimbabwe
Asie	Bahrajn, Bangladéš, Bhútán, Fidži, Filipíny, Hongkong, Irák, Izrael, Jemen, Jordánsko, Kambodža, Katar, Malajsie, Maledivy, Myanmar, Pákistán, Palestina, Papua Nová Guinea, Saúdská Arábie, Singapur, Srí Lanka, Spojené arabské emiráty
Euroasie	Arménie, Ázerbájdžán, Gruzie, Kazachstán
Evropa	Bosna a Hercegovina, Irsko, Kosovo, Makedonie, Spojené království, Srbsko, Švýcarsko, Ukrajina
Střední a Jižní Amerika	Argentina, Belize, Brazílie, Ekvádor, Guatemala, Guyana, Honduras, Chile, Kolumbie, Kostarika, Nikaragua, Panama, Paraguay, Peru, Surinam, Trinidad a Tobago, Uruguay, Venezuela
Karibské ostrovy	Anguilla, Antigua a Barbuda, Bahamy, Barbados, Bermudy, Dominika, Dominikánská republika, Grenada, Jamajka, Kajmanské ostrovy, Montserrat, Salvador, Svatá Lucie, Svatý Kryštof a Nevis, Svatý Vincenc a Grenadiny

Zdroj: IFRS. *Who uses IFRS Standards?* [online]. [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

¹⁷ IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. *Financial reporting framework in the United Kingdom* [online]. [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/uk>

2 KONCEPČNÍ ROZDÍLY VŮČI ČESKÝM ÚČETNÍM PŘEDPISŮM

Koncepční rámec pomáhá tvořit účetní systém a jeho úkolem je vymezit cíle, předpoklady a zásady, kvalitativní charakteristiky, včetně jejich vztahů a omezení, a definovat klíčové pojmy. Koncepční rámec udržuje konzistenci zásad a pojmů, čímž přispívá k nalezení správného řešení, zejména v případech, kdy odpovídající řešení chybí. Zároveň s jeho pomocí lze snížit množství pravidel, jelikož koncepční východisko nemusí být definované u každého pravidla.

2.1 Koncepční rámec IFRS pro SME

Již v počátcích byl kladen důraz, aby IFRS pro SME byly postaveny na principech a koncepčním rámci plných standardů IFRS. Tím se standard zabývá v druhé sekci, ve které jsou formulovány cíle účetní závěrky, vymezeny kvalitativní charakteristiky, definovány základní prvky účetní závěrky a podmínky jejich vykazování a oceňování.¹⁸

Cíl účetní závěrky – Účetní závěrka malých a středních podniků má informovat o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích podniku. Tyto informace pomáhají činit ekonomická rozhodnutí široké škále uživatelů, kteří nejsou v postavení, které by jim umožňovalo požadovat výkazy přizpůsobené jejich konkrétním informačním potřebám. Z tohoto pohledu je účetní závěrka sestavována pro potřeby vlastníků, kteří se nepodílejí na řízení podniku, nebo věřitelů, nikoliv pro potřeby investorů. Účetní závěrka též zobrazuje dosažené výsledky hospodaření managementu.

Kvalitativní charakteristiky – Informacím v účetní závěrce jsou přiřazeny kvalitativní charakteristiky, mezi které se řadí srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, obsah nad formou, opatrnost, úplnost, srovnatelnost, včasnost a rovnováha mezi přínosem a náklady.

Srozumitelnost – Informace v účetní závěrce musí být uspořádány tak, aby byly snadno pochopitelné pro uživatele s průměrným ekonomickým vzděláním. Nelze však vynechat důležité informace z důvodu jejich obtížné pochopitelnosti.

¹⁸ HÝBLOVÁ, Eva. *Účetní výkaznictví malých a středních podniků*. 2017. Str. 25

Relevance – Informace v účetní závěrce musí být relevantní. Relevantní informace je schopna změnit ekonomické rozhodnutí uživatele, neboť jim pomáhá zhodnotit události (minulé, současné i budoucí) a potvrzuje nebo opravuje jejich dřívější hodnocení. Relevance vyplývá z významnosti informace.

Významnost – Informace je významná, jestliže její opomenutí či špatné uvedení může ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatele, které provádí na základě účetní závěrky.

Spolehlivost – Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, tedy nesmí obsahovat významné chyby, jsou neutrální a ve shodě se skutečností. Pokud jsou pro prezentování zvoleny informace, jejichž cílem je ovlivnit rozhodnutí a dosáhnout předem určeného výsledku (závěru), není účetní závěrka neutrální.

Obsah nad formou – Spolehlivost účetní závěrky se zvýší, jestliže účetní transakce a události jsou zachyceny v souladu s jejich ekonomickým obsahem, nikoliv jen s jejich právní formou.

Opatrnost – Při sestavování účetní závěrky musí být dodržena zásady opatrnosti. To znamená, že úsudky a odhady činěné v podmínkách nejistoty, musí být prováděny s určitou obezřetností, a to tak, aby nedošlo k nadhodnocení (či záměrnému podhodnocení) aktiv a výnosů a k podhodnocení (či záměrnému nadhodnocení) závazků a nákladů.

Úplnost – Informace v účetní závěrce musí být kompletní, aby mohly být informace považovány za spolehlivé. Kompletních informací by mělo být dosaženo s ohledem na jejich významnost a na náklady potřebné na jejich získání.

Srovnatelnost – Informace v účetní závěrce musí být možné porovnat v čase (zjistit trendy) a prostoru (s účetními závěrkami jiných podniků) z hlediska finanční situace a výkonnosti. Srovnatelnost je zajištěna použitím stejných účetních pravidel při sestavování účetní závěrky. Uživatel musí být s těmito pravidly a s jejich změnami a dopadem seznámen.

Včasnost – Podporuje relevanci informace. Informace musí být poskytovány v období, kdy uživatel činí ekonomická rozhodnutí. Nesmí být vykázány s nepřiměřeným zpožděním, neboť by to jejich relevanci snižovalo. Zároveň by měla být dosažena rovnováha mezi relevancí a spolehlivostí.

Rovnováha mezi přínosem a náklady – Náklady na získání informace by neměly převýšit přínos z informace.

Prvky účetní závěrky a jejich vykazování – Prvky lze rozdělit na dvě skupiny prvků. Prvky vyjadřující finanční situaci podniku jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál a tyto prvky jsou součástí výkazu o finanční situaci. Výkonost podniku je zobrazena ve výkazu o úplném výsledku či ve výsledovce a výkazu o úplném výsledku prostřednictvím nákladů a výnosů. Vykázány mohou být ty prvky (položky), které splňují definici aktiv, závazků, výnosů nebo nákladů, u nichž pravděpodobně nastane budoucí ekonomický prospěch a které lze spolehlivě ocenit. Pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu je spojena a posuzována s určitým stupněm nejistoty, která vyplývá z údajů dostupných k datu sestavení účetní závěrky. Spolehlivost ocenění je dána pořizovací cenou nebo hodnotu, kterou je možné spolehlivě určit. V případě, že ocenění není známé, je možné hodnotu odhadnout. Spolehlivost účetní závěrky není tímto odhadem dotčena a nelze-li učinit odhad, nebude položka vykázána.

Pro vykázání položky je nezbytné, aby byla splněna všechna kritéria (definice, pravděpodobnost i spolehlivost). Pokud některé z požadovaných kritérií není splněno, koncepční rámec připouští možnost vykázat položku až v době, kdy jsou známy potřebné informace k jejímu vykázání. A plní-li položka úlohu významné informace, která může mít vliv ekonomické rozhodování uživatele účetních výkazů, je doporučeno položku do doby vykázání zveřejnit alespoň v příloze.

Aktivum – Ekonomický zdroj, který je výsledkem minulých událostí, a očekává se, že přispěje k budoucímu ekonomickému prospěchu podniku. Jeho schopností je přímo či nepřímo přispět ke zvýšení peněžních prostředků. Pro získání prospěchu z aktiva není rozhodující jeho vlastnictví, nýbrž stačí, když nad ním má podnik kontrolu (např. leasing).

Závazek – Současná povinnost, která je důsledkem minulých událostí, a očekává se, že její vypořádání povede k odtoku zdrojů ekonomického prospěchu podniku. Snížení ekonomických zdrojů představuje např. úhradu peněží, převod jiných aktiv, poskytnutí služby, nahrazení závazku jiným závazkem, kapitalizaci závazku nebo věřitel může pozbyt svá práva. Závazek může vyplývat nejen ze smlouvy nebo zákonných požadavků, ale také z výsledků obchodních požadavků či praxe.

Vlastní kapitál – Zbývajících část podílu na aktivech podniku po odečtení všech závazků. Jeho hodnota je dána zvoleným oceněním aktiv a závazků a ovlivňuje ji případné přecenění aktiv nebo závazků. Vlastní kapitál může být rozdělen do různých skupin, které uživatelé účetních výkazů pomohou s hodnocením ekonomické prosperity podniku.

Výnosy – Výnosy zvyšují ekonomický prospěch podniku, což povede ke zvýšení aktiv nebo snížení závazků, které se projeví zvýšením vlastního kapitálu jinak, než vkladem vlastníků.

Náklady – Náklady jsou opakem výnosů. Snižují ekonomický prospěch podniku, což povede ke snížení aktiv nebo zvýšení závazků, které se projeví snížením vlastního kapitálu jinak, než výběrem vlastníků.

U výnosů a nákladů je třeba odlišit výnosy (revenue) a náklady (expense), které se vážou k běžné, provozní činnosti, a zisky (gains) a ztráty (losses), které dle definice jsou výnosy/náklady, ale vznikají z jiné, než běžné činnosti. Zisky a ztráty jsou vykázány ve výkazu o úplném výsledku (nebo ve výsledovce) na samostatném řádku, neboť mohou mít dopad na ekonomická rozhodnutí uživatelů.

Ocenění prvků – Volba ocenění jednotlivých položek je důležitá, neboť zvolené ocenění má vliv na informace vykázané v účetních výkazech a jejich vypovídací schopnost. Koncepční rámec uvádí několik oceňovacích základů.

Historická cena – Aktiva se oceňují částkou, která odpovídá zaplaceným penězům nebo peněžním ekvivalentům nebo reálné hodnotě protihodnoty, která byla vynaložena na získání aktiv v době jejich pořízení. Závazky jsou oceněny částkou, která odpovídá získaným penězům nebo peněžním ekvivalentům nebo reálné hodnotě nepeněžních aktiv, které byly získány výměnou za závazek v době jeho vzniku.

Reálná hodnota – Představuje částku, za níž by bylo možné koupit/směnit aktivum nebo vyrovnat/vypořádat závazek mezi obeznámenými a dobrovolně souhlasícími partnery, kteří nejsou spřízněni.

Současná hodnota – Aktiva a závazky se vykazují v současné hodnotě budoucích peněžních příjmů či výdajů. Toto ocenění se většinou používá u dlouhodobých pohledávek a závazků.^{19 20 21}

2.2 Koncepční rámec v českých předpisech

Nejvyšším právním předpisem pro oblast účetnictví v ČR je Zákon o účetnictví (ZoÚ), následován Vyhláškou a Českými účetními standardy pro podnikatele (ČÚS). Ucelený koncepční rámec v českých účetních předpisech v současnosti chybí. Některé části a požadavky z koncepčního rámce jsou různě roztržštěné po českých předpisech nebo naopak v nich vůbec nejsou uvedeny.

Základní odlišnost mezi koncepčním rámcem a českými předpisy je okruh problémů, kterým se věnují. Koncepční rámec se zaměřuje na účetní závěrku a na základní oblasti výkaznictví. Účetní závěrka je také upravena českými předpisy. Na rozdíl od koncepčního rámce ale české předpisy upravují i vedení účetnictví, neboť obsahují pro účetní jednotku závazné označení účtových tříd (tzv. směrná účtová osnova), účetní metody a podmínky, které je povinná dodržet. Kromě toho, v českých předpisech chybí vymezení základních prvků.

Cíl účetní závěrky – Vymezení cíle účetní závěrky, jako je tomu v koncepčním rámci, v českých předpisech explicitně není. ZoÚ uvádí, že „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě byli její uživatelé schopni činit ekonomická rozhodnutí.“²² Podle ZoÚ má tak účetní závěrka podávat informace nejen o finanční situaci účetní jednotky, ale také o předmětu účetnictví, jehož vymezení se nachází v jiné části ZoÚ. Jeho úkolem je zachytit stav a pohyb majetku a jiných aktiv a závazků včetně dluhů a jiných pasiv, a dále náklady, výnosy a hospodářský výsledek.²³ Dále je potřeba uvést, že za povinnou součást účetní závěrky malých podniků není dle českých předpisů považován výkaz o

¹⁹ IFRS pro malé a střední podniky. Překlad: KRUPOVÁ, L. London: The IFRS Foundation and the IASB, 2010. Str. 12 – 18

²⁰ HÝBLOVÁ, Eva. Účetní výkaznictví malých a středních podniků. 2017. Str. 23 – 25

²¹ KOUDELKOVÁ, M. Koncepční rámec v IFRS a českých účetních předpisech [elektronický zdroj]. Bakalářská práce. 2012. Str. 25 – 33

²² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 7, odst. 1

²³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 2, odst. 1

peněžních tocích (to se netýká auditovaných podniků). Střední podniky tento výkaz musí sestavovat vždy. Stejně jako v koncepčním rámci, slouží účetní závěrka uživateli k činění ekonomických rozhodnutí. Tento účel účetní závěrky nebyl vždy součástí ZoÚ, ale byl do něj přidán až v rámci jeho novelizace účinné od 1. ledna 2016. Na druhou stranu již v českých předpisech není dále uživatel specifikován, čímž je možné rozšířit okruh uživatelů i na investory.

Kvalitativní charakteristiky – ZoÚ podobně jako koncepční rámec uvádí kvalitativní charakteristiky, které by měly splňovat informace v účetní závěrce. Některé z charakteristik jsou navíc spojené i s účetními případy a záznamy. Kvalitativní charakteristiky ale nejsou uceleně zpracovány do jedné části a jsou tak příkladem roztržitosti v českých předpisech. Ke každé z charakteristik je vždy přiřazen příslušný odkaz na ZoÚ.

Srozumitelnost – ZoÚ požaduje nejen srozumitelnost účetní závěrky, ale také účetnictví, zejména účetních případů a záznamů. Té je dosaženo, pokud lze jednotlivě i v souvislostech jednoznačně určit obsah účetních případů a záznamů. V porovnání s koncepčním rámcem chybí informace, pro koho by měla být účetní závěrka srozumitelná. ZoÚ § 7 (1), § 8 (5), § 19 (7).

Relevance – V ZoÚ princip relevance výslovně uveden není. ZoÚ ale vymezuje významnost informace, z níž relevance dle koncepčního rámce vyplývá.

Významnost – Informace je významná, pokud u ní existuje předpoklad, že by její opomenutí či špatné uvedení mohlo ovlivnit názor uživatele. V tomto ohledu je významnost charakterizována velmi podobně jako v koncepčním rámci. ZoÚ § 19 (7).

Spolehlivost – ZoÚ za spolehlivou informaci pokládá informaci zobrazující věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a současně musí být úplná a včasná. Věrnosti je dosaženo, pokud obsah položek vyjadřuje skutečný stav, při jehož zobrazení byly respektovány zákonné účetní metody. Poctivosti je dána účetními metodami, které jsou použity způsobem, jímž se dosahuje věrnosti. V případě, že existuje více účetních metod a zvolená metoda by neodpovídala skutečnosti, musí být zvolena ta, která skutečný stav vyjadřuje. To platí i za předpokladu, že bude nutné postupovat odchylně od metod stanovených v ZoÚ z důvodu dosažení věrného a poctivého

obrazu. I koncepční rámec považuje informace za spolehlivé, pokud odpovídají skutečnosti, ale zároveň neobsahují významné chyby a jsou neutrální. ZoÚ § 19 (7), § 7 (1, 2).

Obsah nad formou – Na rozdíl od koncepčního rámce, který dává přednost ekonomickému obsahu transakce, z českých předpisů jasné vyplývá, že preferují spíše zachycení právní formy transakce.

Opatrnost – Stejně jako v koncepčním rámci, i dle ZoÚ musí být při sestavování účetní závěrky dodržena zásada opatrnosti. ZoÚ říká, že by měly být zahrnuty jen dosažené zisky a brány v potaz všechny předvídatelná rizika a očekávané ztráty, které souvisí s majetkem a se závazky. Stejně tak i snížení hodnoty by mělo být prováděno bez ohledu na hospodářský výsledek (zisk či ztráta). ZoÚ § 25 (3).

Úplnost – Aby mohla být informace považována za spolehlivou, musí být kromě jiného úplná. Informace je úplná, pokud jsou v účetnictví zaúčtovány všechny účetní případy a je-li vyhotovena účetní závěrka za předcházející účetní období. Tato definice tak odpovídá definici v koncepčním rámci. ZoÚ § 19 (7), § 8 (3).

Srovnatelnost – Koncepční rámec a české předpisy jsou v případě srovnatelnosti ve značné shodě. Srovnatelnost je dle ZoÚ zaručena použitím stanovených účetních metod způsobem, jež vychází z předpokladu nepřetržitého trvání činnosti účetní jednotky. Účetní metody mohou být změněny pouze za situace, že se mění předmět podnikání nebo se změnou metod zpřesní věrné zobrazení či zlepší vypovídací schopnost účetní závěrky. Všechny odchylky od stanovených metod musí být popsány v příloze, kde bude uveden důvod a vliv na majetek, závazky, finanční situaci a hospodářský výsledek. ZoÚ § 19 (7), § 7 (3, 4, 5).

Včasnost – Za včasné informace jsou považovány ty, které jsou získány ve správném čase a posuzuje je s ohledem na jejich významnost a náklady na jejich získání. ZoÚ § 19 (7)

Rovnováha mezi přínosem a náklady – I v tomto případě by přínos z informací měl být větší než náklady na jejich získání. ZoÚ § 19 (7).

Prvky účetní závěrky a jejich vykazování – Koncepční rámec považuje za prvky účetní závěrky aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy a lze je vykazat, pokud splňují definici a kritéria pravděpodobnosti a spolehlivosti. ZoÚ také uvádí polož-

ky rozvahy a výsledovky, které označuje jako majetek a jiná aktiva, závazky a jiná pasiva, náklady, výnosy a výsledek hospodaření. Obecná definice a podmínky pro vykázání těchto položek, jak je tomu v koncepčním rámci, ale v českých předpisech chybí. Opačná situace nastává v případě obsahového vymezení vybraných položek účetních výkazů, resp. jejich podskupin, které je obsáhlé a lze ho najít ve Vyhlášce.

Oceňování prvků – Oceňování je v ZoÚ věnována samostatná kapitola, která obsahuje povinné postupy v případě oceňování položek majetku a závazků, ale obecné postupy v ní uvedeny nejsou.

Pořizovací cena – Neboli historická cena, za kterou byl pořízen majetek, a to včetně souvisejících nákladů na pořízení majetku.

Reálná hodnota – Dle ZoÚ se ocenění reálnou hodnotou používá u vybraných složek majetku a závazků, jejichž výčet je zde uveden (např. některé cenné papíry, deriváty, technické rezervy apod.). Jako reálnou hodnotu lze použít tržní hodnotu či tržní hodnotu podobného aktiva nebo pasiva, a dále obecně uznávané oceňovací modely a techniky, kvalifikovaný odhad nebo posudek znalce nebo ocenění stanovené zvláštními právními předpisy.

Současná hodnota – S oceněním, podle kterého jsou aktiva a závazky oceněny současnou hodnotou budoucích peněžních příjmů či výdajů, ZoÚ nepracuje.^{24 25}

Jak již bylo uvedeno na začátku této kapitoly, koncepční rámec, jak jej mají mezinárodní standardy, v českých předpisech není. Avšak nejedná se o jediný případ nesouladu, neboť v porovnání s IFRS jsou české účetní předpisy i v jiných ohledech odlišné. Této skutečnosti jsou si čeští tvůrci legislativy vědomi, a proto již byly zahájeny práce na nové účetní legislativě. Tvůrci se nechali inspirovat hlavně IFRS, a tak byl vydán diskuzní materiál k veřejnému projednání, tzv. *Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030*.²⁶ Veřejné konzultace se účastnily např. státní instituce, profesní organizace, obchodní společnosti nebo vysoké školy. Na základě jejich připomínek byl zpracován věcný záměr nového zákona, který v listopadu MF ČR zveřejnilo do veřejného mezirezortního připomínkového řízení.

²⁴ KOUDELKOVÁ, M. Koncepční rámec v IFRS a českých účetních předpisech [elektronický zdroj]. Bakalářská práce. 2012. Str. 34 – 42

²⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

²⁶ Ministerstvo financí. *Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030*.

3 APLIKACE IFRS PRO SME

3.1 Představení společnosti

Analýza aplikace pravidel IFRS pro SME je prováděna na vybrané české obchodní společnosti, která z obchodních důvodů nechce být jmenována. Pro účely této práce je společnost nazvána jako Společnost ABC, s. r. o. Jedná se o společnost s ručením omezeným, která na trhu působí více než 15 let. Hlavní činností společnosti je nákup technologie na zpracování a další využití odpadů, kterou nakupuje zejména od zahraničních společností. Tuto technologii následně prodává především českým a slovenským zákazníkům, mezi něž patří např. obchodní řetězce, sběrné dvory, výrobní podniky apod. Svým zákazníkům garantuje záruční a pozáruční servis zařízení.

Společnost sestavuje účetní závěrku v souladu se ZoÚ a Vyhláškou ve znění pozdějších předpisů. Jak vyplývá z následující tabulky, společnost podle hodnot stanovených ZoÚ spadá v roce 2017 do kategorie malých účetních jednotek. V tabulce jsou stanoveny hraniční hodnoty jednotlivých kritérií podle ZoÚ, které musí podnik splňovat, chce-li být označen jako malá účetní jednotka.

Tabulka 8: Kategorie společnosti ABC v roce 2017 podle Zákona o účetnictví

Hodnota	Podle ZoÚ	Společnost ABC	Splněno?
Bilanční suma v mil. Kč	9 – 100	25	✓
Čistý obrát v mil. Kč	18 – 200	60,5	✓
Průměrný počet zaměstnanců	10 - 50	14	✓

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost nepatří do žádného konsolidačního celku a její účetní závěrka nepodléhá povinnosti ověření auditorem a z tohoto důvodu je účetní závěrka sestavena ve zkráceném rozsahu – obsahuje jen rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu v tomto případě nejsou povinnou součástí účetní závěrky a společnost o jejich sestavování neuvažuje. Účetní období společnosti odpovídá kalendářnímu roku. Účetnictví je vedeno v českém jazyce a české měně.

První otázka, kterou je potřeba si zodpovědět ještě před aplikací pravidel IFRS pro SME, spočívá v tom, zda společnost ABC splňuje definici malého a středního podniku podle standardu. První podmínka, tedy aby společnost nebyla veřejně odpovědná, je splněna, neboť společnost neemituje žádné finanční nástroje obchodovatelné na veřej-

ných trzích a ani se nenachází v procesu emitování těchto nástrojů. Zároveň činností společnosti není správa cizích aktiv. Druhou podmínku společnost také splňuje, tedy že zveřejňuje všeobecnou účetní závěrku, neboť podle ZoÚ má povinnost ji zveřejňovat v obchodním rejstříku, kde je volně k dispozici. Lze tak konstatovat, že společnost ABC splňuje vymezení malého a středního podniku podle IFRS pro SME a je možné aplikovat pravidla standardu na účetní závěrku společnosti.

Graf 1: Vývoj obratu společnosti ABC, s.r.o. v letech 2013 – 2017 v tisících Kč



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve výše zobrazeném grafu vývoje podnikání společnosti ABC je možné vidět značné výkyvy v obratu společnosti v jednotlivých letech, především v roce 2015 a 2017. Nárůst obratu v letech 2015 a 2017 nad obvyklých 40 milionů Kč je způsoben nárůstem tržeb z hlavní činnosti, neboť v těchto letech společnost uzavřela velmi významné kontrakty na dodávku odpadové technologie. Dalším důvodem je i postupně se zlepšující ekonomická situace na trhu a ochota jiných podniků investovat do nákupu nových technologií.

3.2 Analýza účetních oblastí

Po zodpovězení prvotní otázky je možné přejít k dalšímu kroku, a to analýze jednotlivých sekcí standardu IFRS pro SME a posouzení jejich aplikace na společnost. Jak již bylo uvedeno, standard obsahuje celkem 35 sekcí, z nichž každou je potřeba podrobit analýze a určit, zda daná oblast bude mít vliv na účetní vykazování společnosti. K tomuto účelu byla vytvořena tabulka, která zachycuje jednotlivé části standardu a zhodnocení jejich použití v dané společnosti včetně odkazu na danou kapitolu této práce, ve které je daná problematika řešena podrobněji.

Tabulka 9: Sekce IFRS pro SME a jejich použití

Sekce standardu	Použitelnost	Kapitola
1. Malé a střední podniky	Ano	1.2
2. Koncepty a obecné principy	Ano	2
3. Prezentace účetní závěrky	Ano	4.1
4. Výkaz o finanční situaci	Ano	4.2
5. Výkaz o úplném výsledku a výsledovka	Ano	4.3
6. Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích	Ano	4.3
7. Výkaz o peněžních tocích	Ano	4.4
8. Příloha k účetní závěrce	Ano	4.5
9. Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	Ne	-
10. Účetní pravidla, odhady a chyby	Ano	-
11. Základní finanční nástroje	Ano	3.2.3
12. Ostatní finanční nástroje	Ne	-
13. Zásoby	Ano	3.2.4
14. Investice do přidružených společností	Ne	-
15. Investice do společných podniků	Ne	-
16. Investice do nemovitostí	Ne	-
17. Pozemky, budovy a zařízení	Ano	3.2.5
18. Nehmotná aktiva jiná než goodwill	Ano	3.2.6
19. Podnikové kombinace a goodwill	Ne	-
20. Leasingy	Ano	3.2.7
21. Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	Ano	3.2.8
22. Závazky a vlastní kapitál	Ano	3.2.9
23. Výnosy	Ano	3.2.10
24. Státní dotace	Ano	3.2.11
25. Výpůjční náklady	Ne	-
26. Úhrady vázané na akcie	Ne	-
27. Snížení hodnoty aktiv	Ano	3.2.4 3.2.5 3.2.6
28. Zaměstnanecké požitky	Ano	3.2.12
29. Daně ze zisku	Ano	3.2.13
30. Převod cizích měn	Ano	3.2.2
31. Hyperinlace	Ne	-
32. Události po skončení účetního období	Ano	-
33. Zveřejnění spřízněných stran	Ano	3.2.14
34. Specializované činnosti	Ne	-
35. Přejít na IFRS pro SME	Ano	3.2.1

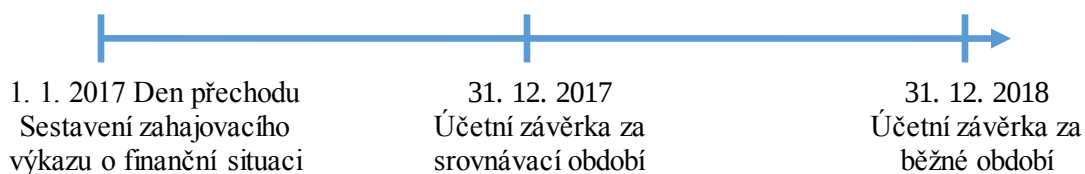
Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.1 Přejchod na IFRS pro SME

Prvnímu přechodu na IFRS pro SME se věnuje poslední sekce standardu, a to sekce 35. Této části musí věnovat pozornost ty podniky, které uskutečňují svůj první přechod na IFRS pro SME nehlédě na účetní rámec, ze kterého přecházejí. Společnost může účetní závěrku označit jako účetní závěrku sestavenou v souladu s pravidly IFRS pro SME jen dojde-li k naplnění veškerých požadavků stanovených ve standardu. To znamená nejen dodržet předepsaná účetní pravidla, ale také sestavit kompletní účetní závěrku včetně zveřejnění srovnávacích informací minimálně z jednoho účetního období, v němž se již postupovalo podle IFRS pro SME. Kompletní účetní závěrka zahrnuje tyto výkazy:

- výkaz o finanční situaci,
- výkaz o úplném výsledku nebo výsledovku a výkaz o úplném výsledku,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích a
- přílohu.

Pro účely této práce byl zvolen rok 2017 jako srovnávací období. Jak již bylo zmíněno v úvodu této kapitoly, společnost využívá kalendářní rok a účetní období trvá od 1. 1. do 31. 12. 2017. Standard také mimo jiné požaduje určení dne přechodu, kterým je první den srovnávacího období, v tomto případě 1. 1. 2017. K tomuto dni bude sestaven zahajovací výkaz o finanční situaci. Není na škodu zmínit, že ne vždy je pro podnik proveditelné sestavit zahajovací výkaz ke dni přechodu. V těchto případech vyžaduje standard sestavit výkaz k nejbližšímu možnému dni s uvedením nesrovnatelných informací. To ale není případ společnosti ABC. Dále je potřeba od sebe odlišovat účetní závěrku sestavenou za srovnávací období a účetní závěrku za běžné, řádné období. První účetní závěrka, která bude sestavena v souladu s pravidly standardu a bude ji možné označit jako řádnou, bude v tomto případě účetní závěrka za rok 2018. Celý tento proces je znázorněn pomocí časové osy:



Při aplikování pravidel IFRS pro SME mohou nastat situace, které budou vyžadovat úpravy v zahajovacím výkazu. Jedná se například o:

- zaúčtování nových aktiv a závazků, jejichž vykazání standard vyžaduje,
- odúčtování aktiv a závazků, které neodpovídají definicím podle standardu,
- reklasifikaci již zaúčtovaných položek aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu do jiné skupiny položek aktiv, závazků či vlastního kapitálu,
- ocenění aktiv a závazků podle požadavků standardu.

Standard vyžaduje, aby výše zmíněné úpravy, ale i jiné změny v účetních pravidlech byly proúčtovány proti položce ve vlastním kapitálu – nerozděleného zisku. Standard ale připouští možnost úpravy a změny proúčtovat i proti jiné položce ve vlastním kapitálu, je-li to vhodnější. Při sestavování účetní závěrky musejí být řádně vyčísleny a uvedeny veškeré dopady na vlastní kapitál, které vzniknou při přechodu na pravidla IFRS pro SME. Jelikož společnost ABC používá pouze položky základního kapitálu a nerozdělených zisků minulých let, bylo rozhodnuto, že pro zachycení úprav nebude tvořena nová položka vlastního kapitálu, ale bude využita stávající položka nerozdělených zisků minulých let.

Pro jednodušší přechod na IFRS pro SME standard uvádí celkem 12 výjimek, které je možné aplikovat pouze při prvním sestavení účetní závěrky. Při použití výjimek i v dalších účetních závěrkách by nebylo možné označit účetní závěrku jako závěrku, která je v souladu s pravidly IFRS pro SME. Z analýzy jednotlivých výjimek vyplývá, že pro společnost ABC by mohlo být relevantní pouze osvobození z vykazování odložené daně, která je dána rozdílem daňové základny a účetní hodnoty aktiv a závazků. Nicméně v dalších letech už odložená daň musí být vykazována, aby bylo možné účetní závěrku označit jako závěrku sestavenou v souladu s pravidly IFRS pro SME. Proto se společnost rozhodla, že odloženou daň bude vykazovat již ode dne přechodu.

Poslední část sekce 35 se zabývá zveřejňováním informací o přechodu na IFRS pro SME a jeho dopadu na vykazování podniku. Mezi zveřejňované informace patří popis všech změn v účetních pravidlech a porovnání vykázaných hodnot vlastního kapitálu a hospodářského výsledku podle pravidel IFRS pro SME a dřívějšího rámce účetního výkaznictví, ze kterého podnik přechází. Srovnání se provádí ke dvěma okamžikům, a to

ke dni přechodu na IFRS pro SME a k poslednímu dni účetního období, za které je sestavena poslední účetní závěrka dle původního účetního rámce.

3.2.2 Převody cizích měn

Pravidla IFRS pro SME

Převodům cizích měn se věnuje sekce 30, která upravuje funkční měnu a měnu vykazování. Standard definuje funkční měnu jako měnu primárního ekonomického prostředí, ve kterém podnik provádí své operace. Podnik by si měl za svou funkční měnu zvolit takovou měnu, ve které jsou většinou vyjádřeny a hrazeny ceny zboží a služeb a dále náklady na mzdy, materiál apod. Při hledání funkční měny může brát podnik v potaz také měnu tvořených fondů z financování, vydávaných dokladů nebo funkční měnu zahraniční jednotky. Funkční měna může být změněna v případě, že dojde k významným změnám okolností, které jsou rozhodující pro určení funkční měny, tzn. většina cen a nákladů bude vyjádřena a hrazena v jiné měně. Položky se poté přepočítají kurzem platným v den změny.

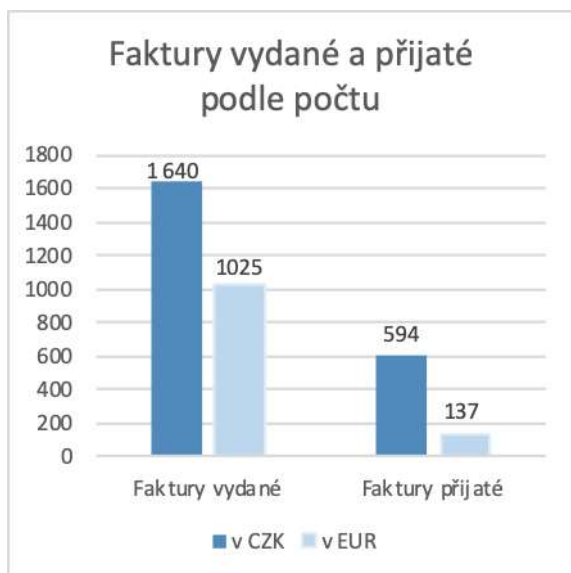
Naproti tomu měna vykazování je libovolná měna, v níž jsou zveřejňovány účetní výkazy. Tato měna může být shodná s funkční měnou. Pokud je ale měna vykazování jiná, dojde k přepočítání aktiv a závazků pomocí kurzu platného v den sestavení výkazu o finanční situaci. Výnosy a náklady jsou přepočítány za pomoci kurzu platného v den transakce. Při velkém objemu transakcí lze využít přibližný kurz, kterým může být třeba průměrný kurz za stanovené období. Podmínkou je, aby průměrný kurz během období výrazně nekolísal. Kurzové rozdíly, které vzniknou při převádění z jedné měny do druhé, se vykazují v ostatním úplném výsledku. Měna vykazování se týká především společností, které patří do skupiny společností používající různé funkční měny a je nezbytné účetní výkazy převést na jednu společnou měnu, aby bylo možné sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Analýza oblasti cizích měn a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

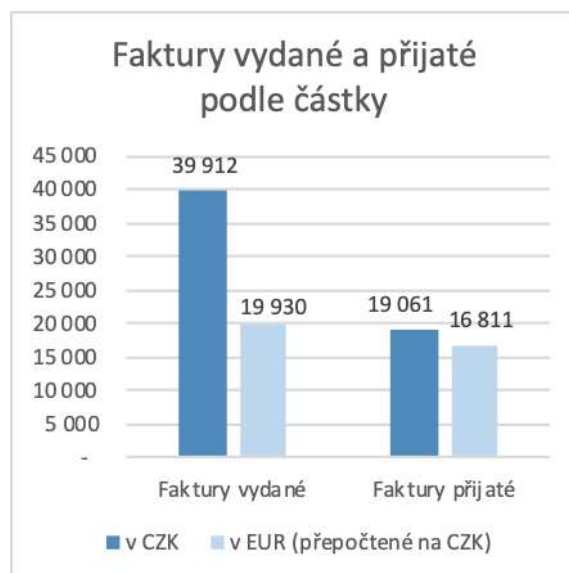
Společnost ABC je ryze českou společností a v současnosti je její funkční měnou a měnou vykazování česká koruna. Jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly, společnost ABC obchoduje i se zahraničím, převážně se zeměmi, ve kterých se platí měnou euro. Proto jistě stojí za uvážení, zda by nemělo být funkční měnou euro. Ze všeho nejdřív je

ale potřeba zhodnotit hlavní transakce podniku. S přihlédnutím k nákladům, které vznikají z titulu mezd a nakupovaného materiálu, jsou tyto náklady hrazeny v českých korunách. Stejně je tomu i u většiny nakupovaných služeb a nakupovaného zboží. Z porovnání faktur vydaných a přijatých podle počtu a podle fakturované částky (bez DPH) vyplývá (viz Grafy 2 a 3), že více jak 60 % vydaných faktur je v české měně. Naopak větší rozdíly jsou u přijatých faktur. Zde dle počtu faktur převažují ty v české měně (celkem 83 %), ale dojde-li k porovnání podle fakturované částky, podíl přijatých faktur v české měně a v měně euro je téměř půl na půl, přesněji 53 % přijatých faktur je v českých korunách. Při porovnání zůstatků na bankovních účtech je situace opačná, neboť zůstatek devizového účtu v eurech (po přepočtu závěrkovým kurzem k 31. 12. 2017) tvoří 69 % z celkového zůstatku (viz Graf 4). Provedené analýzy dávají rozdílné výsledky – v případě faktur dominují faktury v české měně, v případě bankovních účtu vede účet vedený v měně euro. S ohledem na obchodní činnost by při rozhodování o funkční měně měla mít větší váhu analýza faktur, tudíž by společnost ABC měla za svou funkční měnu zvolit českou korunu. Současně by i česká koruna měla být měnou vykazování, neboť společnost není součástí žádné skupiny a hlavními uživateli účetních výkazů nejsou zahraniční osoby.

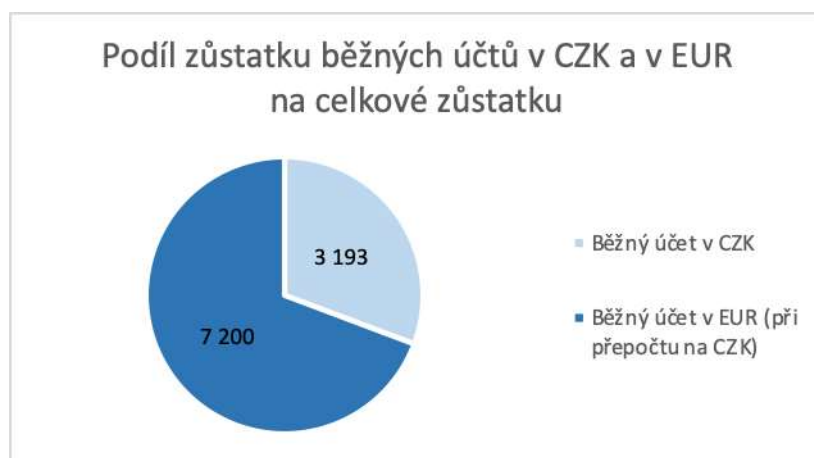
Graf 2: Faktury vydané a přijaté podle počtu v roce 2017



Graf 3: Faktury vydané a přijaté podle fakturované částky v tis. Kč v roce 2017



Graf 4: Zůstatky na bankovních účtech v tisících Kč k 31. 12. 2017



Standard v sekci 30 také uvádí postup, jak vykazovat transakce v cizích měnách ve funkční měně. Při prvním vykázání transakce mají být přepočítávány kurzem platným ke dni transakce, případně je možné v rámci zjednodušení použít u všech transakcí přibližný kurz, kterým se rozumí průměrný kurz za určité období, např. týden či měsíc. Průměrný kurz ale nesmí během období podléhat významným změnám. Na konci účetního období jsou přepočítávány pouze cizoměnové peněžní položky, k jejichž přepočtu se používá kurz platný k rozvahovému dni a vzniklé kurzové rozdíly jsou součástí výsledku období. Naopak nepeněžní položky v cizí měně jsou vykazovány v částce zjištěné při prvotním zaúčtování položky. Mezi peněžní položky patří např. peníze a jejich ekvivalenty, pohledávky a závazky z obchodního styku nebo půjčky. Nepeněžními položkami jsou všechny ostatní položky, jiné než peněžní, např. provozní zálohy, nehmotná aktiva, pozemky, budovy a zařízení nebo zásoby.

Společnost ABC se u přepočtu položek v cizí měně řídí ZoÚ, který podobně jako standard uvádí, že položky majetku a závazku jsou oceňovány ke dvěma okamžikům, a to k okamžiku uskutečnění účetní případu, neboli první vykázání, a k rozvahovému dni. V průběhu účetního období používá společnost ABC pro přepočet položek v cizí měně čtvrtletní pevný kurz vyhlášený Českou národní bankou (ČNB) k prvnímu dni čtvrtletí, ve kterém se kurz používá. Tento postup ale standard nepřipouští. I když transakce v cizí měně mají svůj nemalý podíl na všech transakcích společnosti, vzhledem k jejich počtu není proveditelné zpětně přepočítat veškeré transakce za pomoci kurzu, který by odpoví-

dal požadavkům standardu, nehledě na to, že by vzniklé náklady převyšovaly přínos této informace. K rozvahovému dni jsou položky přepočítávány aktuálním kurzem ČNB a tento postup odpovídá požadavkům standardu. Rozdíl oproti standardu je, že ZoÚ nezná rozdělení na peněžní a nepeněžní položky, čímž dochází i k přepočtu těch položek, které by podle standardu být přepočítávány neměly. V případě společnosti ABC se to týká hlavně poskytnutých a přijatých provozních záloh v cizí měně, ke kterým jsou k rozvahovému dni počítány kurzové rozdíly. Společnost na konci roku 2016 na svých účtech evidovala jak poskytnuté, tak i přijaté provozní zálohy v cizí měně. K těmto zálohám ale nebyly vyčísleny žádné kurzové rozdíly, neboť pro zaúčtování záloh byl použit kurz, který byl shodný s kurzem k rozvahovému dni. Tím odpadá potřeba úpravy zahajovacího výkazu o finanční situaci k 1. 1. 2017. Opačná situace byla ke konci roku 2017, kdy společnost evidovala na účtu poskytnutých provozních záloh v cizí měně zálohy, jejichž rozvahová hodnota činila 2 507 tisíc Kč a byla k nim vyčíslena kurzová ztráta ve výši 48 tisíc Kč. Na účtu přijatých provozních záloh v cizí měně evidovala k rozvahovému dni zálohy v částce 2 570 tisíc Kč a byl k nim vyčíslen kurzový zisk ve výši 44 tisíc Kč. Pro účely IFRS pro SME musí být uvedené kurzové rozdíly odúčtovány a provozní zálohy musí být vykázány v ocenění platném v den transakce. Úpravy jsou zobrazeny v níže uvedené v tabulce.

Tabulka 10: Úprava cizoměnových položek a jejich vliv na výkazy k 31. 12. 2017 v tis. Kč

Položka	Poskytnuté provozní zálohy	Přijaté provozní zálohy
Hodnota podle českých předpisů	2 507	2 570
Kurzový rozdíl	48 (ztráta)	44 (zisk)
Hodnota podle IFRS pro SME	2 555	2 614
Vliv na hospodářský výsledek	↑ 48	↓ 44

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.3 Základní finanční nástroje

Pravidla IFRS pro SME

Finančními nástroji se ve standardu zabývá sekce 11, která je určená základním finančním nástroji, a sekce 12, která se věnuje ostatním, složitějším finančním nástroji. Na samotném začátku se musí podnik rozhodnout, podle jakých požadavků bude vykazovat a oceňovat finanční nástroje. Standard v tomto ohledu ponechává možnost volby na podniku, resp. dává jim možnost zvolit si účetní pravidlo. Standard uvádí dva

přístupy, jak vykazovat a oceňovat finanční nástroje, kdy je možné buď aplikovat plná pravidla ze sekcí 11 a 12, nebo aplikovat pravidla IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování, přičemž bude zveřejňovat informace v souladu s pravidly sekcí 11 a 12. Po důkladné analýze finančních nástrojů společnost ABC dospěla k závěru, že se jí týká pouze sekce 11 a bylo rozhodnuto, že finanční nástroje budou vykazovány a oceňovány v souladu s pravidly sekce 11, nikoliv podle IAS 39.

Standard vymezuje finanční nástroj jako smlouvu mezi dvěma účetními jednotkami, na jejímž základě dochází u jedné jednotky ke vzniku finančního aktiva a u druhé jednotky ke vzniku finančního závazku či nástroje vlastního kapitálu. Základní finanční nástroje uvedené v sekci 11 se oceňují (až na výjimky) pomocí modelu amortizovaní pořizovací ceny. Tento model se nepoužije u veřejně obchodovatelných přednostních nebo kmenových akcií, které nejsou spojeny s právem odprodeje emitentovi. K základním finančním nástrojům patří:

- peníze a vklady neboli bankovní účty,
- dluhové nástroje, např. obchodní pohledávky a závazky, držené krátkodobé obchodní dluhové cenné papíry a směnky nebo přijaté a poskytnuté úvěry,
- úvěrové přísliby, platební poukázky.

Účetní jednotka přistoupí k vykazání finančního nástroje (aktiva nebo závazku), patří-li k jedné ze stran smluvního vztahu. Prvotním oceněním finančních nástrojů je cena transakce, která zahrnuje i transakční náklady. To ale neplatí pro nástroje oceňované reálnou hodnotou, jejichž přecenění se projevuje ve výsledku, a nástroje obsahující financování. Financování představují například úvěry nebo prodej zboží a služeb s dobou splatnosti, která je delší než běžné obchodní podmínky. Finanční nástroje tohoto typu se oceňují v současné hodnotě budoucích plateb, k jejichž diskotanci se používá tržní úroková míra pro obdobný dluhový nástroj.

Na konci účetního období se dluhové nástroje oceňují v zůstatkové hodnotě, kdy se k výpočtu využívá metoda efektivní úrokové míry. Jedná-li se o dluhové nástroje, které spadají do krátkodobých aktiv nebo krátkodobých závazků, používá se k jejich ocenění nediskontovaná hodnota peněz nebo očekávaná protihodnota. Finanční nástroje obsahující financování se na konci období oceňují stejně jako při prvotním ocenění, a to současnou hodnotou budoucích plateb.

Finanční aktiva, která se oceňují v pořizovací ceně nebo zůstatkové hodnotě, je potřeba mimo jiné na konci účetního období otestovat na případné snížení hodnoty. Snížení hodnoty se projevuje výsledkově jako ztráta a může vzniknout z těchto důvodů:

- z finančních, ekonomických nebo právních problémů druhé smluvní strany (dlužníka),
- porušení smluvních povinností (dlužník je v prodlení s úhradou),
- pravděpodobnosti vyhlášení bankrotu na dlužníka,
- celostátního nepříznivého ekonomického vývoje nebo vývoje v odvětví.

Testovány mohou být jak jednotlivá aktiva, tak i jejich skupiny. Jednotlivému testování podléhají všechny kapitálové nástroje a významná finanční aktiva. Zbylá finanční aktiva se testují podle uvážení podniku (jednotlivě nebo za skupinu). Ztráta ze snížení hodnoty aktiva se počítá jinak pro nástroje oceňované v pořizovací ceně a jinak pro nástroje oceňované v zůstatkové hodnotě. V případě pořizovací ceny se ztráta zjistí jako rozdíl účetní hodnoty a částky, kterou by bylo možné získat prodejem aktiva k datu závěrky. Při ocenění zůstatkovou hodnotou je ztráta dána rozdílem účetní hodnoty a současné hodnoty odhadovaných diskontovaných peněžních toků, za použití původní efektivní míry aktiva. Snížení hodnoty aktiva není trvalou záležitostí a přestanou-li existovat důvody, na jejichž základě došlo k vykázání ztráty, vykázaná ztráta musí být zrušena a její zrušení se opět projeví výsledkově. Po zrušení ztráty nesmí být hodnota finančního aktiva vyšší než účetní hodnota, jež by existovala v případě nevykázání snížení hodnoty.

Analýza oblasti základních finančních nástrojů a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Ze základních finančních nástrojů, které jsou relevantní z pohledu IFRS pro SME pro společnost ABC lze jmenovat:

- peníze držené v hotovosti a na bankovních účtech,
- obchodní pohledávky a závazky a
- dlouhodobá půjčka poskytnutá jinému podniku.

Společnost drží peněžní prostředky v hotovosti v české měně a v měně euro. Prostředky v české měně používá na nákup drobného spotřebního materiálu, služeb a k výplatě cestovních náhrad zaměstnanců. V případě, že je zaměstnanec vyslán na slu-

žební cestu do zahraničí, k výplatě cestovních náhrad slouží výhradně eurová pokladna. Obdobně, co se týče rozdělení podle měn, je tomu u bankovních účtů, které společnost využívá k úhradě obchodních pohledávek a závazků dle měny. S peněžními prostředky v cizí měně je spojen jejich přepočet na funkční měnu, který se uskutečňuje při prvotním vykázání kurzem platným v den transakce, v tomto případě kurzem platným v daném čtvrtletí. K rozvahovému dni jsou prostředky přepočítávány aktuálním kurzem ČNB. Tento přepočet odpovídá zvoleným postupům této práce, a proto nebude u těchto položek docházet k jejich úpravě a budou do výkazů o finanční situaci převzaty beze změn.

Úpravy v souvislosti s obchodními pohledávkami budou probíhat pouze na úrovni testování snížení jejich hodnoty, neboť společnost neneviduje žádné obchodní pohledávky, jejichž splatnost by byla stanovena na rámec běžných obchodních podmínek (splatnost pohledávek se pohybuje v rozmezí 14 – 45 dnů s tím, že delší doba splatnosti je poskytována významným obchodním partnerům). Při vzniku jsou pohledávky oceňovány jmenovitou hodnotou a jejich ocenění je snižováno prostřednictvím opravných položek. Tento přístup k oceňování je ve shodě s pravidly IFRS pro SME, ale přístup k tvorbě opravných položek (snížení hodnoty) už ne, jelikož společnost využívá pouze zákonných opravných položek. Platební morálka odběratelů společnosti je velmi dobrá. Za rok 2016 činily pohledávky po splatnosti více jak 180 dnů celkem 38 tisíc Kč, v roce 2017 to bylo pouze 8 tisíc Kč, což představuje maximálně 1,2 % všech pohledávek k rozvahovému dni. I přes tyto dobré výsledky je potřeba navrhnout řešení, podle kterého bude prováděno testování pohledávek na snížení hodnoty.

Tabulka 11: Návrh řešení pro testování pohledávek na snížení hodnoty

Počet dnů od splatnosti pohledávky	Výše opravné položky k pohledávce (% z jmenovité hodnoty)
0 – 180 dnů	0 %
180 – 360 dnů	50 %
360 a více dnů	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování

K pohledávkám po splatnosti ve výši 30 tisíc Kč již v roce 2016 existovaly opravné položky ve 100% výši. Ke zbývajícím pohledávkám ve výši 8 tisíc Kč bude nutné vytvořit opravnou položku ve výši 50 %, tedy 4 tisíce Kč. To bude mít dopad do zahajovacího výkazu o finanční situaci k 1. 1. 2017, které se projeví snížením obchodních pohledávek a snížením nerozděleného zisku minulých let. V roce 2017 byly pohledávky za

30 tisíc Kč odepsány a zůstala pouze pohledávka za 8 tisíc Kč, ke které byla vytvořena 100% zákonná opravná položka. Dle navrhovaného řešení by ale mělo dojít jen k dotvoření opravné položky do 100 %. Proto musí dojít ke zvýšení hospodářského výsledku za rok 2017 o 4 tisíce Kč (jako by zákonná opravná položka tvořena nebyla). Dopady zmíněných událostí do finančních výkazů sestavovaných podle IFRS pro SME zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 12: Úprava obchodních pohledávek a opravných položek za rok 2017 v tisících Kč

Položka k 1. 1. 2017	Pohledávky brutto	Opravné položky	Pohledávky netto
Podle českých předpisů	3 186	30	3 156
Podle IFRS pro SME	3 186	34	3 152
Položka k 31. 12. 2017	Pohledávky brutto	Opravné položky	Pohledávky netto
Podle českých předpisů	3 914	8	3 906
Podle IFRS pro SME	3 914	8	3 906

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost v rámci svých aktiv vykazuje pro účely dodržení věcné a časové souvislosti výnosů dohadné položky aktivní. U těchto položek je znám jejich účel a období, se kterým souvisejí. Jediné, co není známo, je jejich přesná částka, neboť při jejich účtování bývá postrádán doklad. V důsledku toho se provádí odhad výše výnosů. Tyto položky pro účely IFRS pro SME splňují všechna kritéria pro vykázání (jsou výsledkem minulých událostí, lze při jejich vypořádání očekávat zvýšení ekonomického prospěchu a lze je spolehlivě ocenit), ale nemohou být vykázány jako samostatná položka aktiv ve výkazu o finanční situaci. Ve společnosti jsou dohadné položky aktivní tvořeny ročními bonusy od dodavatelů a jejich výše se odvíjí od odebraného množství v daném roce. Podle uvedeného tak mohou být tyto položky vykázány společně s obchodními pohledávkami.

Dalším zajímavým bodem je dlouhodobá půjčka poskytnutá jinému podniku v lednu 2017 v celkové výši 520 tisíc Kč a splatná až v květnu 2018. Podle českých předpisů byla půjčka v této výši zachycena a vykazována až do svého dne splacení (se zohledněním naběhlých úroků). Podle standardu a příkladů v něm uvedených by poskytnuté dlouhodobé půjčky jiným jednotkám měly být oceňovány v současné hodnotě. Tím by se mohlo zdát, že problém je vyřešen a že by mělo dojít k přecenění půjčky. Ve skutečnosti tomu tak úplně není a záležitost je nutné podrobit hlubší analýze. Tréninkový modul č. 11, vydaný k sekci Základní finanční nástroje, ve svých poznámkách k prvotnímu oceňování finančních nástrojů uvádí, že současná hodnota by v případě dlu-

hových nástrojů měla být použita u takových nástrojů, které nebyly poskytnuty za tržní úrokovou míru. Tím se rozumí například poskytnuté půjčky dceřiným společnostem od mateřské společnosti za úrok nižší, než který by společnost získala za stejnou půjčku, např. od banky. Lze říci, že není-li půjčka poskytnuta za tržní úrok, musí dojít k jejímu diskontování na současnou hodnotu právě pomocí tržního úroku. V případě společnosti ABC byla půjčka úročena 5 % p. a. a tento úrok přibližně odpovídal tržní úrokové míře obdobných půjček v daném období. Z tohoto důvodu bude dlouhodobá půjčka vykázána ve stejné výši bez dalších úprav.

3.2.4 Zásoby

Pravidla IFRS pro SME

Zásoby jsou ve standardu upraveny v sekci 13, která zásoby vymezuje jako aktiva, které je možné rozdělit na tři podskupiny:

- na zboží a výrobky držené k prodeji v běžném podnikání,
- na nedokončenou výrobu a polotovary určené k prodeji a
- na materiál a suroviny určené pro spotřebu ve výrobě nebo při poskytování služby.

Mezi zásoby se podle sekce 13 neřadí nedokončená výroba, která je výsledkem dlouhodobé zakázky, finanční nástroje a biologická aktiva a zemědělská produkce. Zásobám tohoto typu jsou věnovány samostatné části standardu.

Zásoby se oceňují buď v ceně pořízení, nebo v prodejní ceně snížené o náklady na dokončení a prodej, a to podle toho, která z hodnot je nižší. Při prvním vykázání zásob se k jejich ocenění používá pořizovací cena. Její součástí jsou náklady na pořízení včetně dovozních cel, daní nebo dopravného, dále náklady na přeměnu (např. přímé mzdy, část fixní a variabilní výrobní režie, jejíž přiřazení má svá pravidla) a jiné další náklady na uvedení zásob na současné místo a do současného stavu. Naopak součástí pořizovací ceny zásob nesmí být náklady v podobě neobvyklého množství odpadu, skladovací náklady vyjma nákladů nezbytných ve výrobním procesu, část správních nákladů a odbytové náklady. Je-li poskytnuta obchodní sleva či rabat, náklady na pořízení se o jejich výši snižují. Úprava ocenění se děje i v případě nákupu zásob, u kterých je splatnost delší, než jsou obvyklé obchodní podmínky. Pak se jedná o nástroj financování a zásoby musí být

oceněny v současné hodnotě a vzniklý rozdíl je úrokovým nákladem, který se nestává součástí pořizovací ceny zásob a je vykazován po celou dobu financování.

Spotřeba zásob je oceňována individuálně nebo pomocí nákladových vzorců. Zásoby, u kterých nemůže dojít k jejich záměně, neboť jsou svým způsobem velmi specifické, se oceňují individuální pořizovací cenou (např. nábytek vyráběný na zakázku). U zbylých zásob se využívají nákladové vzorce, mezi které patří metoda FIFO (*First In, First Out*) neboli první do skladu, první ze skladu a metoda váženého průměru pořizovací ceny. Vážený průměr se počítá buď vždy po každém dalším nákupu (průběžně), nebo pro určité období (periodicky). Metoda LIFO (*Last In, First Out*), neboli poslední do skladu, první ze skladu, není pravidly IFRS pro SME povolena. Volba nákladového vzorce je dalším účetním pravidlem a podnik si může zvolit, který vzorec bude používat. Důležité je, aby u zásob podobného charakteru a využití byl použit stejný nákladový vzorec.

Hodnota zásob se v průběhu času může měnit, jelikož zásoby se mohou poškodit, řada z nich zastarává nebo klesá jejich prodejní cena. Proto je nutné jejich ocenění otestovat alespoň k poslednímu dni účetního období na případné snížení hodnoty. Snížením hodnoty se mimo jiné zabývá i sekce 27 Snížení hodnoty aktiv. Za situace, kdy je pořizovací cena větší než prodejní cena snížená o náklady na dokončení a prodej, musí dojít ke snížení ocenění zásob na tuto nižší hodnotu. Snížení představuje ztrátu období, která snižuje hospodářský výsledek. Snížení může být vykázáno přímým snížením pořizovací ceny nebo nepřímým snížením prostřednictvím korekčního účtu (opravné položky). Testování hodnoty se provádí každoročně a je-li při něm zjištěno, že již dále neexistují důvody, které vedly ke snížení hodnoty, dojde ke zrušení snížení a k navýšení pořizovací ceny, ale nejvýše na její původní hodnotu.

Analýza oblasti zásob a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Ve společnosti ABC jsou zásoby tvořeny převážně zbožím v podobě náhradních dílů do prodávané technologie. Nakoupené zboží je oceňováno náklady na pořízení včetně souvisejících nákladů na dopravu. V zásobách společnosti se nenachází zboží, u kterého by byla prodloužena splatnost nad rámec obvyklých obchodních podmínek a které by vyžadovalo přepočet na současnou hodnotu. Úbytky zásob zboží jsou oceňovány metodou FIFO a je-li součástí úbytku zásob dodávaná odpadová technologie, použije se individuální pořizovací cena.

Menší položkou zásob jsou vlastní výroby, které představují pouze doplňkový sortiment sloužící k údržbě technologie. Výrobky oceňuje ve výši spotřebovaného materiálu na výrobu a při úbytku používá stejnou metodu jako u zboží, metodu FIFO. Způsob vykazování a oceňování zásob ve společnosti se tak žádným způsobem neliší od požadavků IFRS pro SME.

Trochu jiná situace nastává v případě ověřování ocenění zásob k rozvahovému dni. K tomuto dni společnost v souladu se ZoÚ provádí inventarizaci, při které se zjišťuje nejen skutečný stav zásob na skladě, ale i skutečné ocenění zásob. Vyplyvá-li z provedené inventarizace, že došlo ke snížení ocenění zásob, je společnost povinna vytvořit k těmto zásobám opravné položky. Opravné položky jsou jedním z nástrojů zásady opatrnosti a lze je tvořit pouze za předpokladu, že snížení ocenění je přechodného charakteru. V porovnání s pravidly IFRS pro SME v ZoÚ, ale i ve vyhlášce, chybí formulace, co přesně je považováno za snížení ocenění, resp. s jakou hodnotou by mělo být porovnáno aktuální ocenění zásob. V roce 2017 společnost nevykazovala žádné opravné položky k zásobám, jelikož nebylo prokázáno jejich znehodnocení. Z pohledu IFRS pro SME by rovněž nedošlo ke snížení ocenění, neboť za rok 2017 nedošlo k poklesu prodejní ceny ani k nárůstu nákladů na prodej zásob, a proto budou zásoby vykázány ve svých pořizovacích cenách.

3.2.5 Pozemky, budovy a zařízení

Pravidla IFRS pro SME

Sekce 17 je věnována hmotným aktivům, mezi které patří pozemky, budovy a zařízení (zkráceně PPE z anglického označení *Property, Plant and Equipment*). Jedná se o aktiva, které podnik drží za účelem jejich využití ve výrobním procesu, při poskytování služeb či zboží, za účelem pronájmu nebo pro administrativní potřeby, a předpokládá jejich využití po dobu delší než jen jedno účetní období. Mezi položky PPE se také zahrnují náhradní díly a jiná servisní zařízení, pokud u nich existuje předpoklad jejich využití ve více účetních obdobích nebo pokud je možné je využít jedině ve spojení s určitou položkou PPE. Součástí PPE mohou být i náklady na inspekci či na jiné významné pravidelné kontroly, které jsou nezbytnou podmínkou pro další užívání aktiva.

Aby bylo možné vykázat PPE, musí položky PPE splňovat definici aktiva, musí existovat pravděpodobnost, že budoucí ekonomické prospěchy z PPE budou plynout podniku a PPE musí být možné spolehlivě ocenit, tedy jeho pořizovací cenu musí jít spolehlivě určit (viz kapitola 2.1). PPE je při prvotním vykázání oceňováno pořizovací cenou, která zahrnuje kupní cenu sníženou o slevy a rabaty a jejíž součástí jsou i poplatky, cla, nevratné daně, dále jsou do pořizovací ceny zahrnovány přímo přiřaditelné náklady související např. s dopravou, instalací, montáží či zkušebním provozem. Kromě uvedeného jsou také zahrnovány odhadované náklady, které bude nutné vynaložit na demontáž a odstranění majetku a úpravu místa. Standard také uvádí příklady nákladů, které nemohou být zahrnovány do pořizovací ceny a místo toho se stávají náklady období. Mezi tyto náklady patří náklady vynaložené v souvislosti s otevřením nového zařízení, s představením nových produktů a služeb, např. reklama, propagace apod., náklady na podnikání na novém území, na zaškolení zaměstnanců, administrativní, režijní nebo výpůjční náklady (např. úroky nebo kurzové rozdíly z cizoměnových půjček). Náklady, které se považují za součást ocenění PPE, se oceňují v současné hodnotě. To se týká především situací, kdy splatnost u nakoupeného majetku byla stanovena nad rámec běžných obchodních podmínek nebo součástí ocenění jsou náklady na demontáž či obnovu. Tyto náklady představují budoucí závazek podniku, a proto je nutné jej ocenit v současné hodnotě.

Při následném oceňování PPE se využívá model pořizovacích nákladů, při kterém je PPE oceňováno v pořizovací ceně, která je snížena o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Dále je možné místo modelu pořizovacích nákladů použít model přeceňování, jehož využití bylo umožněno až po první novelizaci IFRS pro SME. PPE je v tomto případě přeceňováno na reálnou hodnotu, kterou je možné spolehlivě určit. Reálná hodnota je podobně jako pořizovací cena snižována o kumulované odpisy a ztráty. Předností modelu je, že přeceňování může být prováděno v pravidelných intervalech, které mohou být delší než jeden rok, nicméně v i mezidobí musí být porovnávána současná účetní hodnota aktiva s jeho aktuální hodnotou pro případ, že by došlo k jejich výraznému odchýlení. Model má ale i své omezení, jelikož daný model musí být použit na všechny položky příslušné skupiny aktiv.

Majetek vymezený jako PPE by měl být systematicky odepisován po dobu jeho životnosti. Je-li součástí PPE významná komponenta, jejíž ekonomický užitek se v porovnání s celkovým užtkem PPE (jehož je komponenta součástí) výrazně liší, musí

být tato komponenta oceňována a odepisována zvlášť od zbytku PPE. Jediným majetkem, u kterého nedochází k odepisování, jsou pozemky (s výjimkou pozemků určených k těžbě), neboť jsou považovány za majetek bez omezené doby životnosti. Odpisy jsou obvykle zahrnovány do nákladů období, ale v případě odpisů např. budov a zařízení určených k výrobě mohou být odpisy aktivovány do ocenění zásob. Před samotným odpisováním musí být stanovena odpisová základna, doba životnosti a metoda odpisování. Základnou pro odpisování se rozumí pořizovací cena. Doba životnosti aktiva by měla zohledňovat jeho očekávanou využitelnou kapacitu nebo očekávaný výstup, fyzické a morální opotřebení a zastarání, legislativní a další omezení využívání. Metoda odpisování by měla odrážet očekávané ekonomické užitky. Standard jako možné metody uvádí lineární metodu, metodu zmenšujícího se základu a výkonovou metodu. K rozvahovému dni musí být překontrolována zbytková hodnota, doba životnosti a metoda odpisování na případné změny oproti původnímu odhadu. Případná změna je považována standardem za změnu v účetním odhadu, o které je účtováno v souladu se sekci 10 Účetní pravidla, odhady a chyby.

Obdobně je ke každému rozvahovému dni testována hodnota aktiva na případné snížení jeho hodnoty. Stejně jako je tomu u zásob, tak i v případě PPE se snížením hodnoty zabývá sekce 27 Snížení hodnoty aktiv, s tím rozdílem, že snížení hodnoty PPE je věnováno více prostoru než zásobám. Při zjišťování, zda došlo ke snížení hodnoty, se posuzují indikátory z externího a interního prostředí podniku. K externím indikátorům patří například výrazná změna tržní hodnoty aktiva, změna tržních úrokových sazeb, které ovlivní diskontní sazbu a dále významné negativní změny tržních, ekonomických nebo právních podmínek. Naopak interními indikátory jsou hlavně interní informace o aktivech v podobě důkazů o jejich zastarání či poškození, jejich horší výkonnosti nebo informace o plánovaném ukončení činnosti či plánované restrukturalizaci. Dojde-li podnik k závěru, že existují důvody pro snížení hodnoty aktiva, je nutné určit zpětně získatelnou částku. V opačném případě částka nemusí být zjišťována.

Zpětně získatelnou částku představuje vyšší částka ze dvou hodnot – reálné hodnoty snížené o náklady prodeje a hodnoty z užívání. Pokud je zpětně získatelná částka nižší než účetní hodnota, musí být hodnota aktiva snížena na tuto nižší částku. Ne vždy ale musí být určeny obě hodnoty ze zpětně získatelné částky. Je-li jedna z hodnot (reálná

hodnota snižená o náklady prodeje nebo hodnota z užívání) vyšší než účetní hodnota, druhá z nich už nemusí být zjišťována.

Pro obě výše zmíněné hodnoty standard uvádí způsob jejich zjištění. Reálná hodnota představuje částku získanou prodejem aktiva sniženou o náklady, které vzniknou v souvislosti s jeho prodejem, např. náklady na vyřazení, právní nebo správní poplatky apod. Důležité je, aby se nejednalo o spřízněnou transakci, která by proběhla mezi ochotnými a informovanými stranami. Hodnotu z užívání představuje současná hodnota všech očekávaných budoucích peněžních toků z aktiva. Při určování současné hodnoty musí být odhadnuty všechny budoucí kladné i záporné peněžní toky včetně těch, které vyplývají z vyřazení aktiva, a dále musí být aplikována vhodná diskontní sazba. Jedná se základní definici hodnoty z užívání, standard pak dále vymezuje mnohem podrobněji co je a není součástí peněžních toků nebo jakým způsobem určit diskontní sazbu.

Vykázání snížení hodnoty a její zrušení je analogické jako u zásob nebo finančních nástrojů. Snížení hodnoty je vykázáno jako ztráta období, která ovlivní hospodářský výsledek. Zrušení snížení hodnoty nastane, jestliže nově určená zpětně získatelná částka bude vyšší než stávající účetní hodnota. V takovém případě bude ztráta ze snížení hodnoty zrušena a účetní hodnota zvýšena, ale nejvýše na hodnotu, která by bývala existovala v případě nevykázání ztráty, jako by k jejímu vykázání nikdy nedošlo (jedná se o hodnotu po zohlednění odpisů a amortizace). Zrušení ztráty se opět projeví výsledkově.

Důvodem k odúčtování PPE může být jeho vyřazení z důvodu prodeje, likvidace apod. V důsledku vyřazení může podniku vzniknout zisk nebo ztráta a tento výsledek nesmí být vykázán v rámci hlavní činnosti. Zisk nebo ztráta se vypočítá jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení aktiva (prodejní cenou sniženou o náklady na prodej) a jeho účetní hodnotou.

V souvislosti s PPE standard vyžaduje, aby byly pro jednotlivé skupiny PPE zveřejněny informace o oceňovacích základnách, o době životnosti či odpisových sazbách a o metodách odpisování. Dále by měly být zveřejněny účetní hodnoty a celková korekce (odpisy včetně ztrát ze snížení hodnoty) na počátku účetního období a jeho konci. Standard navíc požaduje, aby u účetní hodnoty byly rozepsány jednotlivé změny, které ovlivnily její výši (změny v podobě přírůstků a úbytku aktiv, odpisů, vzniklých nebo zrušených ztrát ze snížení hodnoty, přesunů aktiv do jiné skupiny, přírůstků vyplývajících

z podnikových kombinací a jiné). Podnik také musí podat informace o majetku s omezeným vlastnickým právem a o majetku v zástavě nebo sloužící jako záruka.

Analýza oblasti PPE a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Společnost ABC kromě své obchodní činnosti poskytuje svým zákazníkům servis prodávané technologie, který se uskutečňuje v místě, kde se zařízení nachází. V důsledku toho má společnost ABC ve svém majetku převážně osobní automobily, které slouží zaměstnancům k přepravě na dané místo. Další položkou v majetku je zařízení v podobě odpadové technologie, na které společnost obdržela dotaci, a proto bude tato položka řešena v jiné části práce věnované dotacím. Společnost také vlastní internetovou doménu, která bude řešena v následující kapitole z důvodu, že se jedná o nehmotné aktivum. V majetku se nenachází žádná nemovitost, neboť společnost podniká v najatých prostorách (kancelář i sklad). Následující úpravy se proto budou týkat pouze skupiny dlouhodobého hmotného majetku v podobě osobních automobilů. Zbylé dvě položky dlouhodobého majetku jsou řešeny v jiné části práce.

V českých předpisech, jak už bylo zmíněno v podkapitole 2.2, neexistuje definice aktiva jako takového. ZoÚ hovoří o položkách majetku a jiných aktiv, které jsou blíže specifikovány ve Vyhlášce, ale jejich obecná definice se tam nenachází. Po ověření položek majetku společnosti ABC bylo zjištěno, že se v jejím majetku nenachází žádná položka, která by nesplňovala definici a uznání aktiva podle IFRS pro SME. Dále je potřeba se podívat na způsob, jakým společnost přistupuje k zařazování majetku mezi dlouhodobý. Společnost má v rámci své vnitřní směrnice pro vykázání dlouhodobého hmotného majetku nastavenou hranici 40 tisíc Kč, která je v současné době ve shodě s hranicí z daňové legislativy pro zařazení majetku mezi dlouhodobý. Tzv. drobný dlouhodobý majetek, který nedosahuje této hranice, ale jehož pořizovací cena je vyšší než 5 tisíc Kč a doba jeho využití přesahuje 12 měsíců, je součástí nákladů běžného období a je veden v podrozvahové evidenci (jedná se zejména o počítače, mobilní telefony a nejrůznější kancelářskou techniku a vybavení). Pravidla IFRS pro SME se o hranici, která by měla určovat, jaký majetek bude zařazen mezi odpisovaná aktiva a jaký rovnou ovlivní hospodářský výsledek, nezmiňují. V tomto ohledu by se mělo přihlížet k významnosti informace. Vzhledem k dosaženému obratu a zisku společnosti jistě stojí za úvahu zvýšit hranici, od

kteře by byl majetek, jehož využití je delší než 12 měsíců, řazen mezi dlouhodobý. Hranice by měla podle navrhované úpravy nyní činit 80 tisíc Kč.

Společnost ABC majetek prvotně oceňuje v pořizovací ceně, která se skládá z kupní ceny a vedlejších pořizovacích nákladů na uvedení majetku do provozu (poplatky, dopravné). Součástí ocenění není zbytková hodnota. Společnost ABC pro odpisování dlouhodobého majetku využívá daňové odpisy podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP), ve formě zrychlené metody. V majetku se nenachází položka, která by obsahovala významnou komponentu, která by vyžadovala samostatné oceňování a odpisování. Aby bylo možné přijmout IFRS pro SME a účetní závěrku označit za závěrku, která je v souladu s těmito pravidly, musí dojít ke změnám ve způsobu odpisování majetku. Používané daňové odpisy slouží ke stanovení základu daně a s účetním výkaznictvím mají velmi málo společného, neboť neodrážejí očekávané využití kapacity a opotřebení majetku a jeho ekonomické užítky. Rovněž by bylo vhodné uvažovat o používání zbytkové hodnoty u majetku, u kterého dochází k prodeji po skončení jeho využívání. Změna způsobu odpisování, ale i odpisové základny, se bude týkat všech automobilů v majetku společnosti. Zbytková hodnota byla odhadnuta na 20 % z pořizovací ceny. Doba životnosti automobilů byla stanovena na 6 let (automobily sloužící především pro obchodní jednání) nebo 300 000 km (automobily zaměstnanců pro přepravu do místa servisu). Společnost tak bude využívat dvě metody odpisování, a to lineární a výkonnou.

Na konci každého rozvahového dne je přezkoumáváno ocenění dlouhodobého majetku, zda nedošlo k jeho snížení. U současného majetku společnosti nebylo zatím nikdy prokázáno snížení ocenění, a proto ani nebyly tvořeny opravné položky. Po analýze indikátorů popsaných ve standardu společnost usoudila, že uvedený postup byl v pořádku, a tak v této oblasti dlouhodobého majetku nebude docházet k žádným úpravám.

V dlouhodobém majetku společnosti se nachází pouze jedna položka, na kterou bude mít navýšení hranice na 80 tisíc Kč vliv. Týká se to jednoho automobilu, jehož pořizovací cena byla 43 tisíc Kč. Tento automobil byl pořízen v roce 2015 a slouží spíše jako záložní vůz pro případ, že by některý jiný automobil byl dočasně mimo provoz. V této souvislosti bude nutné upravit zahajovací výkaz o finanční situaci k 1. 1. 2017.

Zůstatková cena automobilu k 1. 1. 2017 činila 21 tisíc Kč. O tuto částku bude snížena hodnota aktiv netto – dlouhodobý hmotný majetek a zároveň budou sníženy nerozdělené zisky minulých let. S výše zmíněnými úpravami je nutné počítat i při sestavování finančních výkazů k 31. 12. 2017. Kromě toho musí být za rok 2017 vyloučeny odpisy zmíněného automobilu, které činily 10 tisíc Kč. Jejich vyloučení se projeví snížením opravek k dlouhodobému hmotnému majetku a snížením nákladů na odpisy, což bude mít dopad na hospodářský výsledek v podobě jeho zvýšení. Dopad úprav na výkaz o finanční situaci zobrazuje Tabulka 13.

Výše zmíněná úprava vyplývající z vyřazení automobilu je zohledněna při následujících úpravách, které vzniknou z důvodu změny ve způsobu výpočtu odpisů. Nový způsob výpočtu povede k jiné výši opravek k dlouhodobému hmotnému majetku v zahajovacím výkazu o finanční situaci k 1. 1. 2017. Hodnotu opravek bude nutné z původních -2 715 tisíc Kč snížit na částku -1 288 tisíc Kč. Vzniklý rozdíl ve výši 1 427 tisíc Kč zvýší nerozdělené zisky minulých let. Změny v odpisování se projeví i ve výkazech sestavovaných k 31. 12. 2017. Celkové odpisy za rok 2017 činily 854 tisíc Kč. Podle nových propočtů by ale odpisy měly být 574 tisíc Kč. Rozdíl v odpisech ve výši 280 tisíc Kč způsobí zvýšení hospodářského výsledku a snížení opravek. Dále je nutné se ještě zaměřit na jednu operaci, která je spojena s dlouhodobým majetkem, a to na jeho prodej. V průběhu roku 2017 byly prodány dva automobily, které podle českých předpisů již byly plně odepsány, a jejich zůstatková cena byla 0,- Kč. Podle nového výpočtu odpisů však k jejich plnému odepsání nedošlo, a proto musí být ve výkazech k 31. 12. 2017 uvedena i zůstatková cena. Zůstatková cena automobilů by činila 281 tisíc Kč, která by se do výkazů promítla snížením hospodářského výsledku a zvýšením opravek. Celkový dopad těchto dvou operací (změna výše odpisů a zůstatkové ceny) na hospodářský výsledek a opravy bude 1 tisíc Kč. Celková změna opravek k 31. 12. 2017 tak bude činit 1 426 tisíc Kč. Všechny výše uvedené operace uvádí Tabulka 13, propočty odpisů a opravek k jednotlivým vozům pak uvádí Příloha 1.

Tabulka 13: Úprava hodnoty automobilů a opravek za rok 2017 v tisících Kč

Položka k 1. 1. 2017	DHM brutto	Opravy	DHM netto
Podle českých předpisů	3 945	- 2 737	1 208
- úprava: vyřazení automobilu	- 43	+ 22	- 21
- úprava: změna odpisování	-	+ 1 427	+ 1 427
Podle IFRS pro SME	3 902	- 1 288	2 614

Položka k 31. 12. 2017	DHM brutto	Oprávky	DHM netto
Podle českých předpisů	4 664	- 3 002	1 662
- úprava: vyřazení automobilu	- 43	+ 33	- 10
- úprava: změna odpisování	-	+ 1 426	+ 1 426
Podle IFRS pro SME	4 621	- 1 543	3 078

Zdroj: Vlastní zpracování

Uvažovaná zůstatková cena způsobí, že dojde k vykázání ztráty z prodeje dlouhodobého hmotného majetku ve výši 159 tisíc Kč.

3.2.6 Nehmotná aktiva jiná než goodwill

Pravidla IFRS pro SME

Nehmotná aktiva jsou upravena ve standardu v sekci 18 a popsaná pravidla vykazování a oceňování jsou velmi podobná (ne-li stejná) pravidlům v sekci 17 určené PPE. Nehmotným aktivem se rozumí identifikovatelná nepeněžní aktiva, která nemají fyzickou podstatu. Identifikovatelným aktivem se chápe aktivum, které je možné od podniku oddělit a samostatně nabídnout k prodeji, pronájmu, směně apod. nebo aktivum, které vzniklo smluvním ujednáním či na základě zákonných požadavků. Za nehmotné aktivum není považováno finanční aktivum a právo na těžbu a využívání nerostných zdrojů. Nehmotným aktivem jako jsou goodwill, který je výsledkem podnikové kombinace, či aktiva držaná podnikem za účelem běžného prodeje, např. v podobě zásob, jsou věnovány jiné části standardu.

I v případě vykazování nehmotných aktiv musí být naplněna definice aktiva, musí existovat pravděpodobnost, že budoucí ekonomické prospěchy z nehmotného aktiva budou plynout podniku (tato podmínka je v případě samostatně pořízených nehmotných aktiv splněna vždy), musí jít spolehlivě ocenit, tedy spolehlivě určit jeho pořizovací cenu či hodnotu, a nesmí se jednat o aktivum vytvořené vlastní činností. Náklady na nehmotná aktiva, která jsou výsledkem vlastní činnosti podniku, se vykazují jako náklady období, v němž byly vynaloženy. Standard uvádí výčet některých nákladů, např. náklady na výzkum a vývoj, náklady na značky, názvy, seznamy odběratelů, na proškolení nebo zřizovací, reklamní a propagační náklady. Standard u některých z těchto nákladů dovozuje jejich zahrnutí do ocenění jiných aktiv, která splňují požadavky standardu pro vykázání. Zpětnou (pozdější) aktivaci takovýchto nákladů do pořizovací ceny nehmotného aktiva standard zakazuje.

Samostatně pořízená nehmotná aktiva se prvotně oceňují pořizovací cenou, která se skládá z kupní ceny, která se zvyšuje o poplatky, cla a nevratné daně a snižuje o obchodní slevy a rabaty. Dále jsou součástí pořizovací ceny přímo přiřaditelné náklady na přípravu užívání aktiva. I zde platí povinnost zohledňovat časovou hodnotu peněz při odložených platbách a převést hodnotu aktiva na současnou hodnotu peněz. Do ocenění se nezahrnuje zbytková hodnota, jelikož se předpokládá, že tato hodnota je u nehmotných aktiv nulová s určitými výjimkami. Se zbytkovou hodnotou lze počítat jen v případech existence závazku třetí strany na odkoupení aktiva na konci jeho doby životnosti nebo existence aktivního trhu pro dané aktivum.

Pro následné oceňování nehmotných aktiv se používá model pořizovacích nákladů. Nehmotná aktiva se oceňují v pořizovací ceně, která se snižuje o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty.

Nehmotná aktiva by měla být systematicky odpisována po celou dobu jejich životnosti. Odpisy se považují za náklad období, kromě situací, ve kterých je standardem vyžadováno jejich aktivování do pořizovací ceny jiného aktiva, např. zásob či PPE. Před začátkem odpisování je nutné stanovit odpisovou základnou, kterou se v případě samostatně pořízených nehmotných aktiv rozumí pořizovací cena. Dále musí být určena doba životnosti. Všechna nehmotná aktiva jsou podle standardu IFRS pro SME považována za aktiva, která mají konečnou dobu životnosti. Doba životnosti určí podnik podle svého nejlepšího uvážení na základě očekávaného využití či zastarání aktiva. U nehmotných aktiv, která jsou výsledkem smluvního nebo jiného právního ujednání, je doba životnosti omezena tímto ujednáním. Pokud nelze dobu životnosti nehmotných aktiv spolehlivě stanovit, má se za to, že doba životnosti takových aktiv je deset let. Posledním krokem je volba metody odpisování, která by měla odrážet očekávaný budoucí ekonomické užítky, lze-li tyto užítky určit. V opačném případě podnik zvolí lineární metodu. Na konci účetního období musí dojít k překontrolování zbytkové hodnoty, doby životnosti a s ní spojené metody odpisování, zda nedošlo ke změnám proti původním odhadům. Případné změny se považují za změnu v účetním odhadu a je o nich účtováno v souladu s pravidly uvedenými v sekci 10 Účetní pravidla, odhady a chyby.

I nehmotná aktiva se pravidelně vždy k rozvahovému dni testují na případné snížení jejich hodnoty. Aby bylo možné provést snížení hodnoty, je nutné vycházet

z požadavků uvedených v sekci 27 Snížení hodnoty aktiv, na kterou sekce 18 odkazuje. Pro nehmotná aktiva platí stejná pravidla pro zjišťování snížení hodnoty (hodnocení indikátorů), určování zpětně získatelné částky a vykazování a rušení snížení hodnoty jako je tomu u PPE. Tyto pravidla byla popsána v kapitole 3.2.5.

Standard uvádí požadavky na zveřejnění informací týkajících se nehmotných aktiv, které jsou do jisté míry shodné s požadavky na zveřejnění informací o PPE. Ke každé skupině nehmotných aktiv musí být zveřejněna jejich doba životnosti či odpisová sazba, metoda odpisování. Rovněž musí dojít ke zveřejnění účetních hodnot a celkové korekce (odpisy včetně ztrát ze snížení hodnoty), které podnik vykazoval na počátku účetního období a jeho konci. Samostatně by měly být uvedeny změny, které ovlivnily účetní hodnotu, např. celkové přírůstky a úbytky aktiv, odpisy, vzniklé a zrušené ztráty ze snížení hodnoty, přírůstky z podnikových kombinací a jiné. Zvlášť by měly být zveřejněny informace o významném nehmotném aktivu (popis aktiva, účetní hodnota, zbývající doba odpisování), o majetku s omezeným vlastnickým právem a o majetku v zástavě nebo sloužící jako záruka nebo výše smluvního závazku na odkup aktiva. Také by mělo dojít ke zveřejnění výše celkových výdajů na výzkum a vývoj, které byly vykázány jako náklady období.

Analýza oblasti nehmotných aktiv a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Společnost ABC si ve své vnitřní směrnici nastavila hranici pro vykazování dlouhodobého nehmotného majetku na částku 60 tis. Kč. Tato hodnota odpovídá částce uvedené v ZDP, podle kterého může být nehmotný majetek řazen mezi dlouhodobý až od této částky. Majetek, jehož hodnota je nižší než 60 tis. Kč, je účtován do nákladů běžného období a v případě časově omezených licencí a práv dochází k jejich časovému rozlišení po dobu, která je uvedena ve smlouvě. Tento majetek je pak dále zaznamenáván v podrozvahové evidenci. Ani v případě nehmotných aktiv pravidla IFRS pro SME neuvádí žádnou hranici pro zařazování majetku mezi odpisovaná aktiva nebo aktiva ovlivňující hospodářský výsledek v běžném období. S přihlédnutím k významnosti informace společnost shledala, že by hranice pro řazení nehmotného majetku mezi dlouhodobý měla být navýšena na stejnou úroveň jako je tomu u dlouhodobého hmotného majetku, a to na hodnotu 80 tis. Kč. Nová pravidla pro řazení nehmotného majetku mezi dlouhodobý nebudou mít v současné chvíli vliv na žádnou z vykazovaných položek.

Nehmotný majetek je oceňován v pořizovací ceně, tedy ve výši kupní ceny včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Majetek je odpisován za použití daňových odpisů stanovených podle ZDP. Odpisy podle ZDP jsou lineární a stanovují se s přesností na měsíce. Délka odpisování se liší v závislosti na typu nehmotného aktiva, kdy nejkratší odpisování trvá 18 měsíců, nejdelší 72 měsíců. Společnost ABC má ve svém majetku jediné nehmotné aktivum, kterým je internetová doména, kterou si pořídila v říjnu 2015 za celkovou částku 1 183 tisíc Kč. Internetové domény patří podle ZDP mezi ostatní nehmotný majetek, který je odepisován po dobu 72 měsíců. Za účelem aplikace pravidel IFRS pro SME na účetní závěrku společnosti bude nutné přehodnotit dosavadní dobu odpisování. S internetovou doménou nejsou spojena žádná práva, která by omezovala dobu jejího užívání. Tento typ nehmotného aktiva představuje spíše aktivum, které má neomezenou platnost nebo jeho platnost nelze přesně stanovit. Proto stojí za zvážení využití pravidla, které tomuto typu aktiva přiřazuje dobu životnosti v délce deseti let.

Prodloužení doby odpisování internetové domény ze 72 měsíců na 120 měsíců způsobí, že v zahajovacím výkazu o finanční situaci k 1. 1. 2017 bude nutné snížit oprávky o 92 tisíc Kč a o tu samou částku navýšit nerozdělený zisk minulých let. Dále bude nezbytné v této souvislosti upravit výši odpisů za rok 2017. Ty celkem činily 197 tisíc Kč, ale podle nových propočtů by jejich výše měla činit pouze 118 tisíc Kč. Nižší výše odpisů povede ke zvýšení hospodářského výsledku a snížení oprávek o 79 tisíc Kč. Obě uvedené změny způsobí, že hodnota oprávek k 31. 12. 2017 bude celkově snížena o 171 tisíc Kč. Dopad změn do zahajovacího výkazu a výkazu o finanční situaci zobrazuje tabulka. Příloha 2 uvádí veškeré propočty oprávek a odpisů.

Tabulka 14: Úprava hodnoty internetové domény a oprávek za rok 2017 v tisících Kč

Položka k 1. 1. 2017	DNM brutto	Oprávky	DNM netto
Podle českých předpisů	1 183	- 230	953
- úprava: změna odpisování	-	+ 92	+ 92
Podle IFRS pro SME	1 183	- 138	1 045
Položka k 31. 12. 2017	DNM brutto	Oprávky	DNM netto
Podle českých předpisů	1 183	- 427	756
- úprava: změna odpisování	-	+ 171	+ 171
Podle IFRS pro SME	1 183	- 256	927

Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnota internetové domény bývá rovněž na konci účetního období ověřována z důvodu případného snížení. Mezi roky 2015 – 2017 nebylo snížení její hodnoty proká-

záno, čímž nedošlo k tvorbě opravných položek. I v tomto případě nebylo pro účely IFRS pro SME prokázáno snížení hodnoty nehmotného aktiva, jehož hodnota byla testována na základě indikátorů uvedených ve standardu. V souvislosti s internetovou doménou již tak nebudou prováděny žádné úpravy.

3.2.7 Leasing

Pravidla IFRS pro SME

Další oblastí, které se standard věnuje, je leasing, kterým se zabývá v sekci 20 a jež klasifikuje dva typy leasingu – finanční a operativní. U finančního leasingu dochází k převodu všech rizik a odměn, které vyplývají z vlastnictví majetku, které je předmětem leasingu. U operativního leasingu je tomu naopak, čili nedochází k převodu všech rizik a odměn. Při určování typu leasingu má větší váhu podstata samotné transakce než samotný smluvní vztah. Standard uvádí pět základních kritérií a tři doplňující, podle nichž je leasing klasifikován jako finanční (stačí, aby bylo naplněno alespoň jedno kritérium), ale nejedná se o jejich konečný výčet. Mezi kritéria, podle kterých se obvykle jedná o finanční leasing, patří:

- převod vlastnického práva koncem doby leasingu na nájemce,
- opce na odkup aktiva, jehož cena bude v okamžiku pravděpodobného využití opce nižší než jeho reálná hodnota, a zároveň v okamžiku vzniku leasingu existuje dostatečná jistota o využití této opce,
- doba trvání leasingu alespoň z podstatné části odpovídá době ekonomické životnosti aktiva,
- v okamžiku vzniku leasingu současná hodnota minimálních leasingových plateb odpovídá nebo převyšuje reálnou hodnotu aktiva,
- specifická aktiva, jež nemůže bez větších zásahů používat nikdo jiný než nájemce.

Doplňujícími kritérii, která mohou vést ke vzniku finančního leasingu, jsou:

- možnost vypovědět leasing a povinná úhrada ztráty pronajímateli nájemcem,
- nájemce má nárok na případné zisky či ztráty v důsledku změny zbytkové hodnoty aktiva,
- při pokračování leasingu je výše nájemného nižší, než je jeho tržní výše.

Uvedená kritéria pro klasifikování leasingu jako finančního ale nejsou všechno, neboť další okolnosti mohou naznačovat, že nedošlo k převedení všech rizik a odměn, a v takovém případě pak musí být leasing označen jako operativní. Klasifikaci podléhá každá smlouva, a to na samém začátku leasingu, kdy musí proběhnout vyhodnocení, zda se jedná o finanční či o operativní leasing. Případná změna může být provedena jen za situace, změní-li se podmínky leasingu. Výsledná klasifikace poté ovlivňuje způsob, jakým bude o leasingu účtováno, neboť v případě finančního leasingu předmět leasingu je vykazován jako aktivum proti závazku ve výkazu o finanční situaci nájemce. V IFRS pro SME totiž není pro vykázání aktiva u nájemce rozhodující jeho vlastnictví, ale to, kdo má nad aktivem kontrolu. U operativního leasingu jsou platby vykazovány jako náklady, jejichž rozvržení v jednotlivých obdobích musí být lineární. To ale platí jen za předpokladu, že buď neexistuje jiné systematické rozvržení plateb, nebo platby nenarůstají o výši inflace, která kompenzuje rostoucí náklady pronajímatele.

Analýza oblasti leasingu a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Společnost ABC si pronajímá kancelářské prostory a k uskladnění zásob si pronajímá dva sklady. V rámci analýzy byly společností přezkoumány smlouvy k uvedeným pronájmům a bylo zjištěno, že smlouvy nenaplňují kritéria, podle nichž by nájem mohl být vykázán jako finanční, což je dáno zejména tím, že na společnost nejsou převedena všechna rizika a odměny, které vyplývají z vlastnictví. Je ale nutné zmínit, že české předpisy přistupují k vykazování finančního leasingu odlišně než IFRS pro SME. Podle českých předpisů není možné předmět leasingu vykázat jako aktivum v rozvaze nájemce.

Tři výše zmíněné nájem byly vyhodnoceny jako operativní a je potřeba posoudit, jak jsou rozvrženy jednotlivé platby. Nájem kanceláře je sjednán na dobu neurčitou s tím, že je hrazeno měsíční nájemné ve výši 14 tisíc Kč a pronajímatel má právo tuto platbu navýšit o částku, která bude kompenzovat jeho rostoucí náklady. Obdobné podmínky jsou stanoveny i u jednoho z pronajatých skladů s rozdílem, že měsíční nájemné činí 30,5 tisíc Kč. Nájem druhého skladu je sjednán na dobu jednoho roku s možností jeho obnovy, které společnost pravidelně využívá. Nájem tohoto skladu činí 240 tisíc Kč za celý rok a nájemné je z tohoto důvodu časově rozlišováno. Uvedený způsob vykazování odpovídá požadavkům IFRS pro SME, a proto v této oblasti nebudou provedeny žádné změny.

3.2.8 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Pravidla IFRS pro SME

Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky jsou upraveny ve standardu v sekci 21. Tato sekce se zabývá pouze rezervami např. na nevýhodné smlouvy, restrukturalizaci, záruční opravy, refundaci (vrácení peněz) nebo soudní spory. Rezervy např. na zaměstnanecké požitky či na daň ze zisku jsou upraveny v příslušných sekcích zabývajících se danou problematikou. Rezerva představuje současný závazek vyplývající z minulých událostí, u kterého není jistá jeho doba vypořádání či částka. Rezerva bude vykázána tehdy, existuje-li pravděpodobnost, že při vypořádání závazku podnikem dojde ke snížení ekonomických užitků, a výše závazku je spolehlivě určitelná. S výjimkou situací, kdy má být rezerva vykázána jako součást ocenění jiného aktiva, se rezerva vykazuje jako závazek a náklad.

Pro prvotní vykázání rezervy se pro její ocenění k rozvahovému dni použije co nejlepší možný odhad částky, která bude nutná k vypořádání závazku. K odhadu podnik využívá dostupné informace, tedy částky, které by bylo nutné zaplatit při vypořádání závazku nebo při přesunu závazku na jinou, třetí osobu. Při odhadu musí být zohledněny všechny možné výsledky a jejich pravděpodobnosti vzniku. U významných odhadů by měla být brána v potaz časová hodnota peněz, a proto by částka odhadu měla být převedena na současnou hodnotu. V některých případech může být za vypořádání závazku požadována náhrada (pojistné plnění) od třetí strany. Náhrada se vykazuje jako samostatné aktivum (pohledávka) a jen za předpokladu, že je získání náhrady dostatečně jisté a že částka náhrady není vyšší než závazek. Náhradu nelze kompenzovat se závazkem.

Pokud podniku v následujících účetních obdobích vzniknout výdaje, na něž byla rezerva vytvořena, dochází k čerpání těchto výdajů proti vykázané rezervě. Ke každému poslednímu dni účetního období musí být přezkoumán konečný zůstatek a opodstatněnost tvorby rezerv.

Součástí zveřejnění informací o rezervách je porovnání jejich hodnoty na počátku účetního období a jeho konci, přírůstků a úbytků a nevyčerpaných částek, které byly rozpuštěny v průběhu roku. Dále se uvádí popis rezervy, důvody nejistoty, předpokládaná částka a předpokládané datum čerpání či výše předpokládaných náhrad.

Podniku mohou vzniknout tzv. podmíněné závazky, které podnik nevykazuje jako závazky. Jedná se o závazky, které jsou možné, ale nelze je označit za jisté závazky nebo závazky které nemohou být vykázány, neboť není pravděpodobné, že by se při jejich vypořádání snížily ekonomické užitky nebo nelze spolehlivě vyjádřit jejich ocenění. Opakem je podmíněné aktivum, se kterým je spojena pravděpodobnost zvýšení ekonomických zdrojů, ale toto zvýšení není jisté. Informace o podmíněných závazcích a aktivech jsou zveřejňovány v příloze.

V situacích, kdy by zveřejnění informací o rezervách, podmíněných závazcích nebo aktivech vedlo k vážnému poškození podniku, např. při sporu, dovoluje standard tyto informace nezveřejňovat.

Analýza oblasti rezerv, podmíněných závazků a aktiv a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Společnost ABC do teď nepřistupovala k tvorbě a vykazování rezerv, proto se v souvislosti s aplikováním pravidel IFRS pro SME na účetní závěrku nabízí začít alespoň s tvorbou rezervy na záruční opravy. Společnost poskytuje standardní dvouletou záruku na dodávané náhradní díly a náklady na vyměněné díly jsou evidovány na samostatném nákladovém účtu. Výše rezervy by měla být stanovena za pomoci procenta, které bude zjištěno jako podíl nákladů vynaložených na záruční opravy a průměrných výnosů z prodeje zboží za dva předcházející roky, tzn., že pro výpočet budou použity výnosy z prodeje zboží za roky 2014 a 2015 a celkové náklady na záruční opravy za rok 2016, neboť se jednalo o opravy zboží prodaného právě v letech 2014 a 2015. Podle uvedeného výpočtu vychází, že k opravě došlo v 0,39 % případů.

Tabulka 15: Propočet procenta pro určování výše rezerv v tisících Kč

Procento k 1. 1. 2017		Procento k 31. 12. 2017	
Průměrné výnosy za 2014 – 2015	35 233	Průměrné výnosy za 2015 – 2016	34 360
Náklady na opravy	137	Náklady na opravy	321
Procento oprav	0,39	Procento oprav	0,93

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k délce záruční lhůty bude rezerva tvořena na dvě období s tím, že rezervu nebude potřeba přepočítávat na současnou hodnotu, neboť délka dvou let není považována za významnou. Výše rezervy k 1. 1. 2017 byla vypočítána z průměrných výno-

sů z prodeje zboží za dvě předchozí období, tedy výnosů z let 2015 a 2016, protože u zboží prodaného v tomto období může v roce 2017 vzniknout požadavek na jeho opravu.²⁷ Výše rezervy tak činila 134 tisíc Kč, přičemž byly sníženy nerozdělené zisky minulých let o stejnou částku. Tato výše rezervy ale nedokázala pokrýt celkové náklady na opravy v roce 2017, proto byla na konci roku 2017 provedena revize procenta pro určování výše tvořené rezervy. Bylo zjištěno, že se toto procento značně navýšilo, a proto společnost dospěla k závěru, že přezkum počítaného procenta bude provádět každý rok. Použité průměry a procenta včetně výpočtů a dopadu do výkazů zobrazují Tabulka 16 a Tabulka 17.

Tabulka 16: Výše rezerv na záruční opravy v roce 2017 v tisících Kč

Výše rezerv k 1. 1. 2017		Výše rezerv k 31. 12. 2017	
Průměrné výnosy za 2015 – 2016	34 360	Průměrné výnosy za 2016 – 2017	36 912
Procento oprav	0,39	Procento oprav	0,93
Rezerva celkem	134	Rezerva celkem	343

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 17: Úprava rezerv na záruční opravy za rok 2017 v tisících Kč

Položka rezerv	k 1. 1. 2017	k 31. 12. 2017
Podle českých předpisů	0	0
Podle IFRS pro SME	134	343

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k vyšším nákladům na opravy byla rezerva vytvořena k 1. 1. 2017 na konci roku rozpuštěna v plné výši. Konečný dopad do hospodářského výsledku za rok 2017 tak bude 209 tisíc Kč.

Za podmíněná aktiva společnosti lze považovat některé z odepsaných pohledávek evidovaných v podrozvahové evidenci, neboť tyto pohledávky stále právně existují a může dojít k jejich uhrazení, ale nejedná se o jistou záležitost. V příloze k účetní závěrce by tak měla být uvedena informace o podstatě podmíněného aktiva a případně i odhad finančních důsledků. Mezi podmíněné závazky lze zařadit závazek z přijaté dotace na pořízení dlouhodobého aktiva, kdy vrácení dotace je podmíněno dobou vlastnictví pořízeného aktiva. Tato doba činí 5 let a během ní nesmí dojít k prodeji uvedeného aktiva. Opět musí být zveřejněna podstata podmíněného závazku včetně případného odhadu fi-

²⁷ ČÍŽKOVÁ, K. IFRS pro SME a jeho implementace v prostředí české společnosti [elektronický zdroj]. Diplomová práce. 2013. Str. 59 – 60

nančních důsledku, nejistot ohledně částky, data odlivu nebo náhrad. Dotace jako taková je dále řešena v samostatné podkapitole 3.2.11.

3.2.9 Závazky a vlastní kapitál

Pravidla IFRS pro SME

Závazky a vlastní kapitál jsou klasifikovány v sekci 22. Podle standardu představuje vlastní kapitál zbytkovou hodnotu, která vyplývá z rozdílu aktiv podniku a veškerých jeho závazků. Závazek poté představuje současnou povinnost, která je výsledkem minulých událostí a u které se očekává, že její vypořádání povede ke snížení zdrojů, které podniku přináší ekonomické užítky. Položka vlastního kapitálu se skládá z investic vlastníků podniků, které se zvyšují o částky ze ziskových činností zadržených podnikem k dalšímu užití a které se snižují o částky ze ztrátových činností a částky vyplacené vlastníkům. Standard uvádí výčet finančních nástrojů, které jsou řazeny mezi vlastní kapitál i přes to, že splňují definici závazku a naopak nástrojů, které jsou klasifikovány jako závazek než jako položka vlastního kapitálu.

Pokud podnik emituje nové akcie nebo jiné kapitálové nástroje, vykazuje se tato emise ve vlastním kapitálu až v okamžiku emise, neboť standard nepovoluje provést zvýšení vlastního kapitálu při úpisu nástrojů. Neuhrazená část emise není vykazována jako pohledávka v aktivech, ale jako položka snižující vlastní kapitál. Naopak úhrady přijaté ještě před samotnou emisí se vykazují jako položka zvyšující vlastní kapitál, nikoliv jako závazek.

Kapitálové nástroje se oceňují v reálné hodnotě obdržených peněz nebo jiných prostředků ponížené o přímé náklady na emisi těchto nástrojů. Při oceňování je nutné posoudit i časovou hodnotu peněz, a je-li významná, oceňují se nástroje v současné hodnotě. Standard dovoluje nezávisle na sobě vykazovat částku jmenovité hodnoty a částku jí převyšující (př. vyšší emisní kurz), pokud to právní předpisy některého státu požadují.

Analýza oblasti závazků a vlastního kapitálu a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Vlastní kapitál společnosti ABC je standardně tvořen základním kapitálem, zákonným rezervním fondem, nerozdělenými zisky minulých let a výsledkem hospodaření

běžného období. Struktura vlastního kapitálu bude pro potřeby IFRS pro SME trochu pozměněna. Základní kapitál představuje vklad společníka, který je plně splacen, a proto tato položka bude ve výkazu o finanční situaci ponechána beze změny. Povinnost tvořit zákonný rezervní fond měly všechny společnosti, ale tato povinnost byla od roku 2014 zrušena z důvodu počátku účinnosti nového zákona o obchodních korporacích (ZOK). Tento fond představuje část přerozděleného zisku, kterého společnost v minulosti dosáhla a společnost tak nadále neshledává žádné důvody, proč fond vykazovat jako samostatnou položku. Celý rezervní fond bude proto přesunut do nově vytvořené položky vlastního kapitálu, položky nerozdělených výsledků hospodaření. Do této položky budou přesunuty také nerozdělené zisky minulých a hospodářský výsledek běžného období včetně všech změn vyplývajících z přechodu na pravidla IFRS pro SME.

V položkách závazků dojde pouze k jedné změně. Společnost z důvodu zajištění věcné a časové souvislosti nákladů účtuje o dohadných položkách pasivních. Pro dohadné položky platí, že je znám jejich účel a období, do kterého patří, ale není známá přesná částka. Příčinou je chybějící doklad. Proto je nutné provést odhad nákladů, o kterých společnost ví, že jí v daném období vznikly, ale nezná jejich výši. Uvedené skutečnosti naznačují, že se z pohledu IFRS pro SME jedná o závazky, neboť se jedná o výsledek minulých událostí a lze očekávat, že vypořádání závazku povede k odtoku ekonomického prospěchu podniku a zároveň je možné závazek spolehlivě ocenit. Dohadné položky pasivní jsou ve společnosti tvořeny pouze provozními náklady na služby, takže tyto položky budou pro účely IFRS pro SME přesunuty do položky závazků z obchodních vztahů.

3.2.10 Výnosy

Pravidla IFRS pro SME

V sekci 23 jsou upraveny výnosy, které podniku plynou z prodeje vlastních výrobků a zboží, poskytování služeb, ze stavebních smluv o zhotovení a z užívání aktiv jiným subjektem než samotným podnikem. Předmětem společnosti ABC jsou pouze první dva zmíněné typy výnosů, zbylé dva nejsou relevantní, proto se jimi tato práce nezabývá.

Výnosy se oceňují reálnou hodnotou obdržené protihodnoty nebo protihodnoty, kterou podnik ještě obdrží. Do ocenění výnosů se nezahrnují jakékoliv slevy, rabaty a

částky získávané jménem třetích stran, kterými se rozumí například částky daní. V případě, že platba za prodané zboží a služby je výrazně odložena, čímž daná transakce obsahuje nástroj financování, musí být použito ocenění v současné hodnotě, která je počítána za pomoci tržní úrokové míry. Vzniklý rozdíl mezi současnou hodnotou a původní částkou úhrady se vykazuje jako samostatný výnos v podobě úroků. Výnos ze směny může být vykázán pouze tehdy, dochází-li ke směně zboží a služeb za zboží a služby rozdílné povahy v transakci s komerční podstatou.

K vykázání výnosů při prodeji zboží může dojít jen za určitých podmínek, k jejichž splnění musí dojít najednou. Podnik si nesmí ponechávat kontrolu nad prodáváním zbožím, musí převést všechna významná rizika a ekonomické prospěchy spojené s vlastnictvím, hodnota výnosu a všech nákladů vyplývajících z transakce musí být spolehlivě ocenitelná a musí být pravděpodobné, že ekonomické prospěchy z transakce získá podnik. Standard nepovažuje za významné riziko, pokud si podnik ponechá vlastnická práva ke zboží z důvodu vymožení dlužné částky nebo pokud se zavázal k refundaci vráceného zboží, na které musí podnik tvořit rezervy podle sekce 21.

Výnosy vyplývající z poskytování služeb se vykazují v případě, že výsledek této transakce může být spolehlivě odhadnut, což znamená spolehlivé ocenění hodnoty výnosu a všech nákladů vyplývajících z transakce, musí být pravděpodobné, že ekonomické prospěchy z transakce získá podnik a v neposlední řadě musí jít spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce. Jestliže není některá z podmínek splněna a výsledek transakce je nemožné spolehlivě odhadnout, bude vykázán výnos maximálně ve výši vynaložených nákladů, které lze získat zpět.

Standard požaduje, aby byla zveřejněna účetní pravidla, které podnik přijal v souvislosti s vykazováním výnosů včetně způsobu, jakým je určován stupeň dokončení transakce. Také musí dojít k vykázání dosažených výnosů z prodeje zboží, poskytování služeb či jiných významných výnosů.

Analýza oblasti výnosů a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Ve společnosti ABC dochází k vykázání výnosu z běžného prodeje výrobků a zboží v momentě jejich dodání zákazníkovi, výnosy z prodeje výrobků a zboží s montáží jsou vykázány v momentě dokončení montáže u zákazníka. Společnost nejvýznamnějším

zákazníkům poskytuje slevu na prodávané zboží, o kterou snižuje vykazované výnosy. Společnost si do doby úhrady za prodané výrobky a zboží ponechává vlastnické právo. Poskytované služby v podobě servisních zákroků se vykazují ihned po jejich provedení. Servisní zákroky ve výjimečných případech trvají v řádu několika málo pracovních dnů, proto u nich není potřeba zjišťovat stupeň dokončení. Pro prodej výrobků a zboží a poskytování služeb platí, že je u nich společnost schopna spolehlivě ocenit výnosy a všechny související náklady a zároveň je pravděpodobné, že získá ekonomický prospěch. Při analýze výnosů společnosti byla zohledněna i splatnost, která však dosahuje nanejvýš 45 dní, z čehož lze usuzovat, že se nejedná o významný časový úsek, který by vyžadoval použití ocenění současnou hodnotou.

3.2.11 Státní dotace

Pravidla IFRS pro SME

Podle sekce 24 představují státní dotace podporu od státu, kdy podnik obdrží zdroje buď před splněním vymezených podmínek vázících se k provozní činnosti, nebo až po jejich splnění. Poskytnutá státní dotace může mít různou podobu, může se jednat o peněžní prostředky, nepeněžní aktiva (např. licence), bezúročnou půjčku nebo půjčku se zvýhodněnou úrokovou mírou. Standard za dotace neuznává podpory, u kterých není možné přiměřeně určit hodnotu a není možné je oddělit od transakcí vyplývajících z běžné obchodní činnosti podniku. Podpory v podobě daňových prázdnin, investičních pobídek či zvýhodněné daňové sazby upravuje sekce 29 Daně ze zisku.

Vykazování dotace se liší v závislosti na splnění podmínek. Pokud je dotace poskytnuta bez ohledu na splnění podmínek podniku, vykazuje se v momentě vzniku nároku jako výnos. Je-li poskytnutí dotace svázáno se splněním podmínek, dojde k vykázání výnosu až v momentě splnění těchto podmínek. Pro obě situace platí, že než podnik získá dotaci, musí vzniklý výnos vykázat proti pohledávce. Některé dotace může podnik obdržet dříve, ještě, než splní všechny podmínky pro vykázání výnosu, pak je taková dotace vykazována jako závazek. Dotace je oceňována v reálné hodnotě.

V souvislosti se státními dotacemi musí dojít ke zveřejnění, o jaký typ státní dotace se jedná a v jaké výši byla poskytnuta, dále přehled nesplněných podmínek a kritérií a

také informace o jiných formách státní podpory v podobě ekonomické výhody (bezplatné poradenství, záruky nebo zvýhodněné úvěry).

U dotací poskytnutých na pořízení dlouhodobých aktiv nabízí pravidla IFRS pro SME pouze jedno východisko, jak dotaci zachytit z účetního pohledu. Pokud podnik obdrží takovou dotaci, vykáže dlouhodobé aktivum v jeho pořizovací ceně a dotaci pak jako závazek, který bude postupně amortizován do výnosů na základě stejné metody odpisování. Uvedený postup ve výsledku navyšuje bilanční sumu.

Analýza oblasti dotací a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Společnost ABC v roce 2015 obdržela dotaci na nákup odpadové technologie, jejíž cena činila 5 018 tisíc Kč. Výše dotace činila 94,5 % z pořizovací ceny, tj. 4 742 tisíc Kč. Česká účetní legislativa požaduje, aby o částku dotace byla ponížena pořizovací cena aktiva, čímž je tento postup v rozporu s uvedeným řešením podle IFRS pro SME. Jak již bylo uvedeno v podkapitole 3.2.5 věnované dlouhodobému hmotnému majetku, společnost využívá pouze daňové odpisy. Nakoupený majetek byl zařazen do druhé odpisové skupiny a byla zvolena zrychlená metoda. Z důvodu odlišného účetního zachycení dotace musí být aktivum vykazováno v původním, nesníženém ocenění, tj. s postupnou amortizací závazku do výnosů. Zároveň byl přehodnocen způsob odpisování a pro lepší vyjádření opotřebení byly zvoleny lineární odpisy s dobou odpisování 10 let a byla uvažována zbytková hodnota ve výši 6 % z pořizovací ceny. K datu přechodu tak musí dojít k navýšení ocenění aktiva o 4 742 tisíc Kč a současně musí být vykázán závazek snížený o amortizaci za období 2015 a 2016, která činí 553 tisíc Kč, což povede ke zvýšení nerozděleného zisku minulých let. Výše závazku k 1. 1. 2017 bude 4 189 tisíc Kč. V souvislosti s úpravou odpisů musí být navýšeny oprávky o 406 tisíc Kč, které se projeví snížením nerozděleného zisku minulých let. V roce 2017 se úpravy ve spojení s dotacemi projeví ve změně odpisů, resp. opravek, které bude nutné navýšit o 406 tisíc Kč, čímž poklesne hospodářský výsledek. Současně se ve výnosech objeví amortizovaná část závazku z dotace ve výši 474 tisíc Kč a hodnota závazku bude k 31. 12. 2017 činit 3 715 tisíc Kč. Veškeré uvedené operace a jejich dopad na zahajovací výkaz a na výkazy sestavované k 31. 12. 2017 zobrazuje Tabulka 18. Propočty odpisů a amortizace závazku jsou uvedeny v přílohách (Příloha 3 a Příloha 4).

Tabulka 18: Úprava hodnoty odpadové technologie a opravek za rok 2017 v tisících Kč

Položka k 1. 1. 2017	Hodnota brutto	Oprávky	Hodnota netto
Podle českých předpisů	276	- 144	132
- úprava: navýšení hodnoty a změna odpisování	+ 4 742	- 406	+ 4 336
Podle IFRS pro SME	5 018	- 550	4 468
Položka k 31. 12. 2017	Hodnota brutto	Oprávky	Hodnota netto
Podle českých předpisů	276	- 210	66
- úprava: navýšení hodnoty a změna odpisování	+ 4 742	- 812	+ 3 930
Podle IFRS pro SME	5 018	- 1 022	3 996

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.12 Zaměstnanecké požitky

Pravidla IFRS pro SME

Za zaměstnanecké požitky se považují všechny protihodnoty, které od podniku obdrží zaměstnanec za jím poskytnuté služby. Oblasti zaměstnaneckých požitků je ve standardu věnována sekce 28, která se zabývá těmito čtyřmi formami zaměstnaneckých požitků:

- krátkodobými požitky splatnými během 12 měsíců,
- požitky při ukončení pracovního poměru,
- požitky po skončení pracovního poměru,
- jinými dlouhodobými požitky splatnými v období delším než 12 měsíců.

Další formou zaměstnaneckého požitku jsou požitky v podobě úhrad vázaných na akcie, jimž je ve standardu věnována vlastní sekce 26 Úhrady vázané na akcie. Další část práce se zabývá pouze krátkodobými zaměstnaneckými požitky a požitky při ukončení pracovního poměru, ostatní nejsou pro analyzovanou společnost relevantní.

Zaměstnanecké požitky představují nárok zaměstnance za jím poskytnuté služby v účetním období, proto je tento nárok vykázán jako závazek a současně jako náklad. Vyžaduje-li to jiná sekce standardu, může být náklad v některých případech součástí ocenění aktiva.

Krátkodobými zaměstnaneckými požitky se rozumí mzda, plat, příspěvek na sociální zabezpečení, krátkodobé placené volno (dovolená či nemocenská), podíl na zisku a nepeněžní požitky v podobě používání služebního zařízení zaměstnancem pro osobní

účely (např. automobilu, mobilu nebo počítače), nákupu zboží a služeb za zvýhodněnou cenu nebo v podobě poskytnutí lékařské péče, stravování či ubytování. V některých případech lze určité požitky, nejčastěji dovolenou nebo nemocenskou, které nebyly vyčerpány v běžném účetní období převést do budoucích účetních období, v nichž budou čerpány. Podnik v této souvislosti musí vykázat očekávané náklady převáděných požitků v období, v němž zaměstnanci vznikl nárok na tento požitek. Částka očekávaných nákladů se vykazuje proti krátkodobému závazku.

Platby, které vyplývají z právních, smluvních nebo jiných dohod a povinností a které vznikají v okamžiku ukončení pracovního poměru se zaměstnancem, se označují jako požitky při ukončení pracovního poměru. Požitky se vykazují v okamžiku vzniku jako náklad a oceňují se na základě nejlepšího možného odhadu výdajů, které bude podnik potřebovat k vyrovnaní závazku. Pokud je splatnost požitku při ukončení pracovního poměru delší než 12 měsíců, je nutné zohlednit časovou hodnotu peněz a požitek diskontovat na současnou hodnotu.

Analýza oblasti zaměstnaneckých požitků a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Ve společnosti ABC je zaměstnancům z krátkodobých zaměstnaneckých požitků vyplácena každý měsíc mzda a dále dvakrát do roka finanční odměna, která je součástí červnové, resp. listopadové mzdy. Zaměstnancům jsou také vypláceny náhrady za služební cesty ve formě stravného (týká se techniků, kteří dojíždějí na místo servisu) nebo stravenky (administrativním pracovníkům). Z nepeněžních požitků mají zaměstnanci po uplynutí jednoho roku spolupráce nárok na příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění hrazené zaměstnavatelem. Pokud se zaměstnanec ocitne v pracovní neschopnosti, je mu v souladu se Zákonem č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění vyplácena náhrada mzdy. Podle Zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce mají zaměstnanci nárok na 4 týdny (20 dní) dovolené. Nevyčerpané dny dovolené mohou zaměstnanci převádět do dalšího roku s tím, že nesmí převést více než 20 dní.

Pokud společnost ukončuje pracovní poměr se zaměstnancem, má zaměstnanec nárok na odstupné, jehož výše se řídí zákonnými požadavky Zákoníku práce a je odstupňovaná podle délky trvání ukončovaného pracovního poměru. Jestliže poměr ukončuje sám zaměstnanec, nemá na odstupné žádný nárok.

V návaznosti na možnost převodu nevyčerpané dovolené se jeví jako vhodné v této souvislosti vytvořit závazek na nevyčerpanou dovolenou, neboť to umožní vykázat náklady v období, ve kterém zaměstnanci vznikl nárok na volno i přesto, že jej nevyužil. Při výpočtu výše rezervy musí být zohledněn počet převáděných dní zaměstnanci a průměrná denní mzda.²⁸ Vytvoření závazku k 1. 1. 2017 se v zahajovacím výkazu společnosti projeví zvýšením položky závazků (nevybraná dovolená) a poklesem nerozdělených zisků minulých let, a to v celkové výši 32 tisíc Kč. Na konci roku 2017 pak budou vytvořeny závazek v celkové výši 40 tisíc Kč a dřívější závazek bude zrušen, což se v roce 2017 projeví snížením hospodářského výsledku o 8 tisíc Kč. Uvedené změny ve výkazech o finanční situaci zobrazuje Tabulka 19, propočet výše závazku v jednotlivých letech pak Příloha 5.

Tabulka 19: Úprava závazku na nevyčerpanou dovolenou za rok 2017 v tisících Kč

Položka	k 1. 1. 2017	k 31. 12. 2017
Podle českých předpisů	0	0
Podle IFRS pro SME	32	40

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.13 Daně ze zisku

Pravidla IFRS pro SME

Sekce 29 se zabývá daněmi ze zisku, kterými se rozumí jak domácí, tak i zahraniční daně vyplývající ze zdanitelných zisků. Do této skupiny daní patří srážkové daně, kterými se daní výplaty podílu na zisku či dividend. Standard požaduje, aby byla vykazována splatná daň, která je výsledkem zdanitelného zisku nebo daňové ztráty v běžném nebo v minulém období, a odložená daň, která souvisí s nevyužitými daňovými ztrátami a daňovými úsporami převáděnými do budoucích období, ve kterých bude daň uplatněna.

Podnik vykazuje splatnou daň jako závazek nebo ji může vykázat jako pohledávku, ale jen za situace, kdy zaplacené částky daně v běžném a v minulém období převýšily částku na splatné dani. Splatná daň se oceňuje v částce, při jejímž výpočtu se používají platné nebo v podstatě platné daňové sazby k rozvahovému dni. V této částce musí být zahrnuty dopady možných výsledků kontrol daňovým orgánem, k jejichž ocenění se použije vážený průměr pravděpodobností všech možných výsledků kontroly orgánem.

²⁸ ČÍŽKOVÁ, K. IFRS pro SME a jeho implementace v prostředí české společnosti [elektronický zdroj]. Diplomová práce. 2013. Str. 68 – 69

V momentě, kdy se liší účetní a daňové požadavky na vykazování některých položek aktiv a závazků, vzniká tzv. odložená daň, při jejímž propočtu se pracuje s přechodnými rozdíly účetních a daňových hodnot aktiv a závazků, ale jen za předpokladu, že jejich pokrytí či vypořádání bude mít vliv na zdanitelný zisk, a dále s nevyužitými daňovými ztrátami a úsporami. Každému takovému aktivu a závazku musí být přiřazena daňová základna na základě platné nebo v podstatě platné daňové legislativy a od této základy se odčítá účetní hodnota daného aktiva nebo závazků, kdy výsledkem je již zmiňovaný přechodný rozdíl. Přechodný rozdíl může mít podobu:

- odloženého daňového závazku – přechodné rozdíly, které by měly vést k vyššímu zdanitelnému zisku v budoucnu,
- odložené daňové pohledávky – přechodné rozdíly, které by měly naopak vést ke snížení zdanitelného zisku v budoucnu, a dále nevyužité daňové ztráty a úspory.

Odložená daň se oceňuje stejným způsobem jako splatná daň, tedy při výpočtu se používají platné nebo v podstatě platné daňové sazby k rozvahovému dni. V částce také musí být zahrnuty dopady možných výsledků kontrol daňovým orgánem a k ocenění dopadů se použije rovněž vážený průměr. Ocenění případné odložené daňové pohledávky se snižuje na čistou účetní hodnotu, do které se zahrnují jen ta aktiva a ty závazky, u nichž existuje pravděpodobnost, že ovlivní budoucí zdanitelné zisky. Čistá účetní hodnota podléhá každoročnímu prověření a případně je upravena podle nových odhadů budoucích zdanitelných zisků. Odložená daň je ve výkazu o finanční situaci klasifikována jako dlouhodobá položka (pohledávka nebo závazek). Standard umožňuje vzájemnou kompenzaci odložené (splatné) daňové pohledávky a odloženého (splatného) daňového závazku jen pokud to dovoluje národní legislativa a podnik uvažuje o současném vypořádání aktiva a závazku.

V případě zveřejnění informací o daních ze zisku uvádí standard celou řadu požadavků, např. výši splatného daňového nákladu, výši odložených daňových nákladů, které ovlivňují přechodné rozdíly, pro každý přechodný rozdíl a nevyužitou daňovou ztrátu a úsporu, částku odloženého daňového závazku, odložené daňové pohledávky a snížení hodnoty daňové pohledávky včetně analýzy změn.

Analýza oblasti daní ze zisku a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Podkladem pro výpočet splatné daně je hospodářský výsledek společnosti ABC za dané období, který je následně upravován na základ daně podle požadavků ZDP. Ze základu daně je následně vypočítána daňová povinnost pomocí platné daňové sazby a tato povinnost je vykázána jako závazek vůči správci daní – finančnímu úřadu a zároveň jako náklad. Do ocenění splatné daně není zahrnován dopad možných výsledků kontrol daňovým orgánem, neboť společnost se snaží při účtování a uznávání nákladů a výnosů postupovat co nejvíce v souladu s platnou legislativou, a proto nepředpokládá, že by mělo dojít ke změně ve výši daňové povinnosti v případě kontroly.

V českých předpisech je odložená daň upravena prováděcí Vyhláškou k ZoÚ a ČÚS č. 003. Povinnost účtovat o odložené dani mají jen konsolidační celky a podniky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu, ostatní podniky mohou k jejímu účtování přistoupit dobrovolně. Pro výpočet se používá závazková metoda vycházející z rozvahového přístupu, což znamená, že jsou zjišťovány přechodné rozdíly vyplývající z odlišné daňové základny aktiv a pasiv a jejich vykázané účetní hodnoty v rozvaze. Daňová základna odpovídá hodnotě, kterou lze uplatnit v budoucích obdobích pro daňové účely. Výše odložené daně je dána součinem zjištěného přechodného rozdílu a sazby stanovené ZDP. Výsledkem je odložený daňový závazek, o kterém je podnik povinen účtovat vždy, nebo odložená daňová pohledávka, která se účtuje s přihlédnutím k zásadě opatrnosti. Odložená daň vtahující se k dřívějším obdobím se v prvním roce účtuje jako závazek/pohledávka proti položce ve vlastním kapitálu, část týkající se běžného období pak proti nákladům. Podle výše uvedeného se požadavky na odloženou daň v českých předpisech moc neodlišují od požadavků IFRS pro SME.

Jelikož společnost ABC nepatří do žádného konsolidačního celku ani nemá povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu, nepřistupovala do této chvíle k vykazování odložené daně. Standard připouští jako jednu z výjimek při přechodu na pravidla IFRS pro SME neúčtovat o odložené dani, nicméně v dalších letech už odložená daň musí být vykazována, aby bylo možné účetní závěrku označit jako závěrku sestavenou v souladu s pravidly IFRS pro SME. Proto se společnost rozhodla, že odloženou daň bude vykazovat již ode dne přechodu. K 1. 1. 2017 tak vykáže dlouhodobý závazek ve výši 281 tisíc Kč proti nerozděleným ziskům minulých let, čímž dojde k jejich snížení.

Tabulka 20: Propočet odložené daně k 1. 1. 2017 v tisících Kč

Položka k 1. 1. 2017	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	Odložená daň 19 %	Typ
PPE	7 083	1 341	- 5 742	- 1 091	závazek
Nehmotná aktiva	1 045	953	- 92	- 18	závazek
Pohledávky	10 421	10 425	4	1	pohledávka
Aktiva	18 549	12 719	- 5 830	- 1 108	závazek
Rezervy	134	0	- 134	- 25	pohledávka
Závazky	23 245	19 024	- 4 221	- 802	pohledávka
Pasiva	4 355	0	- 4 355	- 827	pohledávka

Zdroj: Vlastní zpracování

Ke konci roku musí být výše odložené daně přepočítána podle aktuálních účetních a daňových hodnot aktiv a závazků. Společnosti ABC rovněž vychází odložený daňový závazek ve výši 270 tisíc Kč a tato hodnota bude vykázána k 31. 12. 2017 ve výkazu o finanční situaci. Proto musí dojít ke snížení závazku o 11 tisíc Kč a současně bude snížen i hospodářský výsledek za rok 2017.

Tabulka 21: Propočet odložené daně k 31. 12. 2017 v tisících Kč

Položka k 31. 12. 2017	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	Odložená daň 19 %	Typ
PPE	7 074	1 728	- 5 346	- 1 016	závazek
Nehmotná aktiva	927	756	- 171	- 32	závazek
Pohledávky	7 254	7 206	- 48	- 9	závazek
Aktiva	15 255	9 690	- 5 565	- 1 057	závazek
Rezervy	343	0	- 343	- 65	pohledávka
Závazky	8 215	4 416	- 3 799	- 722	pohledávka
Pasiva	8 558	4 416	- 4 142	- 787	pohledávka

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.14 Zveřejnění spřízněných stran

Pravidla IFRS pro SME

Sekce 33 vyžaduje, aby v účetní závěrce byly zveřejněny informace o spřízněných stranách a transakcích s nimi, které by mohly vést k ovlivnění finanční situace a výsledku podniku. Standard jako spřízněnou stranu označuje jako osobu nebo podnik, které jsou ve spřízněném vztahu s vykazujícím podnikem (podnikem, jež sestavuje účetní závěrku). Vztah spřízněnosti musí být posuzován podle jeho podstaty nikoliv podle právní formy. Za spřízněné osoby či blízké členy rodiny osoby s podnikem se považují:

- osoby, které patří do klíčového managementu vykazujícího podniku,

- osoby, které ovládají podnik,
- osoby, které se podílejí na spoluovládání nebo mají podstatný vliv či podstatná hlasovací práva ve vykazujícím podniku.

Standard uvádí celou řadu vztahů, kdy se vykazující podnik dostává do spřízněnosti s jiným podnikem, např.:

- oba podniky patří do stejné skupiny (např. vztah mateřský a dceřiný podnik),
- oba podniky jsou spolupodílňky ve třetím podniku,
- podnik je ovládán nebo spoluovládán některou ze spřízněných osob či blízkých členů rodiny,
- osoba z klíčového managementu má v podniku významná hlasovací práva.

Součástí zveřejnění jsou informace o všech zaměstnaneckých požitcích, na které mají nárok zaměstnanci klíčového managementu podle sekce 28 Zaměstnanecké požitky. Zároveň musí být zveřejněny transakce se spřízněnými stranami, tedy povaha vztahu mezi spřízněnými stranami a transakce, částka transakce, její nesplacená část včetně doby a podmínek splatnosti a případných záruk, dále výše opravných položek a související nákladů. Za takovéto transakce se označují např. nákupy a prodeje výrobků a zboží, poskytování a přijímání služeb nebo pronájmy. Standard požaduje, aby byly zveřejněny informace samostatně za každou skupinu transakcí mezi vykazovaným podnikem a:

- ovládajícím či spoluovládajícím podnikem nebo podnikem, který má nad ním podstatný vliv,
- ovládaným či spoluovládaným podnikem nebo podnikem, nad nímž má podstatný vliv,
- klíčovým managementem podniku nebo ostatními spřízněnými stranami.

Analýza oblasti zveřejnění spřízněných stran a úpravy vyplývající z aplikace IFRS pro SME

Oproti standardu aktuálně společnost zveřejňuje podstatně méně informací o spřízněných stranách, což je dáno i tím, že na společnost ABC se nevztahují zákonné požadavky, které naopak jiným společnostem ukládají povinnost zveřejňovat informace o vztazích, např. ovládající společnosti jsou povinny zveřejňovat tzv. zprávu o vztazích. Z veřejného rejstříku a sbírky listin je možné se dozvědět pouze informaci o statutárním

orgánu společnosti a společnících, o dni vzniku jejich funkce a o výši podílu, který ve společnosti mají. Stejně údaje jsou uvedeny i v příloze k účetní závěrce. IFRS pro SME tak budou klást větší nároky na zveřejňované informace společnosti, a kromě informací o statutárním orgánu a společnících bude muset společnost zveřejňovat i informace o nárocích klíčového managementu na zaměstnanecké požitky. V případě analyzované společnosti se zveřejnění těchto informací bude týkat nejen klíčového managementu (společníků), ale i zaměstnanců, kteří jsou jeho rodinnými příslušníky. Také bude muset dojít ke zveřejnění transakcí se spřízněnou stranou, kterou je společnost, jejímž vlastníkem je jeden ze společníků, a se kterou společnost ABC obchoduje.

3.3 Dopad provedených úprav

Přijetí pravidel IFRS pro SME mělo vliv celkem na 8 oblastí – cizoměnové položky, opravné položky k pohledávkám, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, rezervy, dotace, zaměstnanecké požitky a odloženou daň. U vybraných položek bylo nutné v souvislosti s aplikací pravidel IFRS pro SME provést jejich reklasifikaci, změnit ocenění, případně začít některé položky vykazovat nebo naopak nevykazovat. Veškeré změny prováděné ke dni přechodu byly promítnuty proti nerozděleným ziskům minulých let, které se v jejich důsledku zvýšily o 1 194 tisíc Kč. Celková bilanční suma zahajovacího výkazu o finanční situaci byla vlivem změn navýšena o 5 830 tisíc Kč. V roce 2017 byl změnami ovlivněn hospodářský výsledek, který se oproti výsledku vykazovaného podle českých předpisů snížil o 42 tisíc Kč.

U dlouhodobých aktiv byly pozměněny odpisové plány, protože společnost využívala pouze daňových odpisů, které nevyjadřovaly skutečné využití a opotřebení aktiv. Z důvodu odlišných pravidel pro oceňování aktiv, na která byla obdržena dotace, bylo změněno a navýšeno ocenění u jedné položky dlouhodobých aktiv. Podle českých předpisů se o přijatou dotaci snižuje ocenění aktiva, naopak podle IFRS pro SME se ocenění aktiva neupravuje. Dále byla změněna účetní pravidla pro zařazování aktiv mezi dlouhodobá a v důsledku toho byla z dlouhodobých aktiv vyřazena jedna položka, která tato kritéria nesplňovala.

V oblasti krátkodobých aktiv bylo změněno ocenění u obchodních pohledávek v důsledku přijetí nových účetních pravidel pro tvorbu opravných položek

k pohledávkám, protože společnost tvořila opravné položky pouze podle daňových předpisů. Dále došlo k reklasifikaci dohadných položek aktivních, které byly začleněny mezi obchodní pohledávky, neboť mají stejné znaky jako pohledávky.

Na strukturu vlastního kapitálu měly vliv přesuny zákonného rezervního fondu, nerozdělených zisků minulých let a hospodářského výsledku do jedné začleňující položky nerozdělených výsledků hospodaření. Nerozdělené výsledky byly dále ovlivněny provedenými úpravami k datu přechodu na IFRS pro SME.

Přijetím nových účetních pravidel došlo k vykázání rezerv na záruční opravy a dále závazku na nevyčerpanou dovolenou. V souvislosti se změnami ocenění, které vedlo k rozdílným účetním a daňovým hodnotám některých položek aktiv a závazků, bylo nutné vykázat odložený daňový závazek. Přijátá dotace, o kterou nemohlo být sníženo ocenění aktiva, musela být vykázána jako závazek, který je postupně amortizován do výnosů společnosti. Podobně jako dohadné položky aktivní, byly ze stejného důvodu reklasifikovány dohadné položky pasivní a zařazeny mezi závazky z obchodních vztahů.

Všechny popsané změny včetně toho, jak konkrétně ovlivnily jednotlivé položky v zahajovacím výkazu o finanční situaci a nerozdělené výsledky hospodaření, zobrazuje Tabulka 22 (pouze netto hodnoty) a Tabulka 23. Tabulka 23 navíc zobrazuje dopad změn provedených v průběhu roku 2017 na hospodářský výsledek.

Tabulka 22: Úpravy v zahajovacím výkazu o finanční situaci k 1. 1. 2017 v souvislosti s přijetím pravidel IFRS pro SME v tisících Kč

AKTIVA	ČÚP k 1. 1. 2017	Úprava	IFRS pro SME k 1. 1. 2017	Kapitola
Dlouhodobá aktiva	2 294	+ 5 834	8 128	-
Dlouhodobá nehmotná aktiva	953	+ 92	1 045	3.2.6
Dlouhodobá hmotná aktiva	1 341	- 21	7 083	3.2.5
		+ 1 427		3.2.5
		+ 4 336		3.2.11
Krátkodobá aktiva	31 879	- 4	31 875	-
Peněžní prostředky	8 521	0	8 521	-
Zásoby zboží	12 294	0	12 294	3.2.4
Obchodní pohledávky včetně záloh	10 425	- 4	10 722	3.2.3
		+ 301		3.2.3
Náklady příštích období	338	0	338	-
Dohadné položky aktivní	301	- 301	0	3.2.3
PASIVA	ČÚP k 1. 1. 2017	Úprava	IFRS pro SME k 1. 1. 2017	Kapitola
Vlastní kapitál	15 967	1 194	17 161	-
Základní kapitál	200	0	200	-
Zákonný rezervní fond	20	- 20	0	3.2.9
Nerozdělené výsledky hospodaření	0	- 4	16 961	3.2.3
		- 21		3.2.5
		+ 1 427		3.2.5
		+ 92		3.2.6
		- 134		3.2.8
		+ 11 901		3.2.9
		+ 3 846		3.2.9
		+ 20		3.2.9
		- 406		3.2.11
		+ 553		3.2.11
		- 32		3.2.12
		- 281		3.2.13
Nerozdělené zisky minulých let	11 901	- 11 901	0	3.2.9
Hospodářský výsledek	3 846	- 3 846	0	3.2.9
Závazky	18 206	+ 4 636	22 842	-
Rezervy	0	+ 134	134	3.2.8
Odložený daňový závazek	0	+ 281	281	3.2.13
Závazky z obchodních vztahů	15 496	+ 166	15 662	3.2.9
Závazky ke společníkům	102	0	102	-
Závazky k zaměstnancům a institucím SZ a ZP	646	0	646	-
Závazek na nevyčerpanou dovolenou	0	+ 32	32	3.2.12
Daňové závazky	1 796	0	1 796	-
Závazky z dotace	0	+ 4 189	4 189	3.2.11
Dohadné položky pasivní	166	- 166	0	3.2.9

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 23: Změna nerozdělených zisků minulých let k 1. 1. 2017 a hospodářského výsledku k 31. 12. 2017 v souvislosti s přijetím pravidel IFRS pro SME v tisících Kč

Položka	NZML k 1. 1. 2017	HV k 31. 12. 2017	Kapitola
Kurzové rozdíly k poskytnutým zálohám	-	+ 48	3.2.2
Kurzové rozdíly k přijatým zálohám	-	- 44	3.2.2
Opravné položky k pohledávkám	- 4	+ 4	3.2.3
Vyřazení automobilu	- 21	+ 10	3.2.5
Změna odpisování automobilů	+ 1 427	+ 280	3.2.5
Zůstatková cena prodaných automobilů	-	- 281	3.2.5
Změna odpisování internetové domény	+ 92	+ 79	3.2.6
Tvorba a zúčtování rezerv na záruční opravy	- 134	- 209	3.2.8
Amortizace závazku z dotace	+ 553	+ 474	3.2.11
Změna odpisování odpadové technologie	- 406	- 406	3.2.11
Tvorba a zúčtování závazku na dovolenou	- 32	- 8	3.2.12
Odložený daňový závazek	- 281	+ 11	3.2.13
Celkem	1 194	- 42	-

Zdroj: Vlastní zpracování

4 SESTAVENÍ VYBRANÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ V SOULADU S IFRS PRO SME

4.1 Presentace účetní závěrky

Veškeré skutečnosti, které se odehrávají v podniku, musí být zobrazeny věrně, resp. aby finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky podniku odpovídaly realitě. Tento požadavek bude naplněn, jestliže bude docházet k poctivému prezentování všech transakcí, událostí, podmínek a kritérií stanovených standardem. Dále musí být při sestavování účetní závěrky ověřen předpoklad nepřetržitého trvání podniku, tedy že podniku nic nebrání pokračovat v jeho činnosti. Tento předpoklad je narušen, pokud okolnosti nasvědčují tomu, že podnik bude zlikvidován či bude ukončen jeho provoz. Kompletní účetní závěrka musí být zveřejněna alespoň jednou ročně a musí být zachováno konzistentní vykazování z důvodu vzájemného porovnávání jednotlivých položek mezi dvěma obdobími. V situacích, kdy standard vyžaduje změnu v účetním pravidle nebo jeho změna povede ke spolehlivějším a relevantnějším informacím, musí být taková změna v účetním pravidle zaúčtována retrospektivně, tzn., že nové pravidlo bude použito na srovnávací informace způsobem, jako by toto nové pravidlo bylo aplikováno vždy. Důležité je i třídění položek v účetních výkazech do skupin, které by mělo probíhat na základě jejich podobnosti a významnosti.

Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, kompletní účetní závěrka sestavena podle pravidel IFRS pro SME zahrnuje tyto výkazy:

- výkaz o finanční situaci,
- výkaz o úplném výsledku nebo výsledovku a výkaz o úplném výsledku,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích a
- přílohu.

V případě společnosti ABC je českými účetními předpisy vyžadováno sestavení účetní závěrky, která obsahuje pouze rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Společnosti tak vznikne povinnost sestavovat navíc výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu. V určitých případech standard dovoluje upustit od sestavování výkazu o změnách vlastního kapitálu a výkazu o úplném výsledku a nahradit jej jedním výka-

zem, výkazem o výsledku a nerozdělených ziscích. Podmínkou je, aby změny ve vlastním kapitálu souvisely pouze s hospodářským výsledkem, vyplacenými podíly, opravami chyb a změnami v účetních pravidlech. Po zhodnocení tohoto požadavku lze konstatovat, že změny, které nastaly ve vlastním kapitále společnosti za rok 2017, vyplývají pouze z hospodářského výsledku a výplaty podílů, a proto může společnost ABC využít zjednodušeného přístupu a sestavovat pouze jeden výkaz. Ke standardu IFRS pro SME byl vydán samostatný materiál, jehož součástí jsou ilustrativní výkazy a na jejich základě budou sestaveny i příslušné výkazy analyzované společnosti. Položky výkazů musí být doplněny o poznámku, která bude odkazovat na přílohu, v níž budou poskytnuty podrobnější informace k daným položkám výkazů.

4.2 Výkaz o finanční situaci

Standard uvádí minimální výčet položek, které by výkaz o finanční situaci měl obsahovat, neboť se jedná o položky s odlišnou povahou či funkcí, a proto musí být výkázány odděleně. Položky, pro něž nemá podnik náplň, nemusí uvádět, a naopak může výkaz doplnit o položky, které pomohou lépe pochopit finanční situaci podniku. U některých položek standard požaduje jejich subklasifikaci, která může být provedena přímo ve výkazu, případně v příloze k účetní závěrce. Na rozdíl od českých účetních předpisů není standardem vyžadováno pořadí položek ani samotný formát výkazu a je zcela na podniku, jaký přístup zvolí. U formátu připadá úvahu vertikální nebo horizontální forma. Ve výkazu by měly být položky rozčleněny na krátkodobé a dlouhodobé položky (aktiva a závazky), případně lze využít členění podle likvidity, pokud se jedná o spolehlivější a relevantnější způsob prezentace.

Výkaz musí obsahovat hodnoty jednotlivých položek vždy za běžné a předcházející období. V případě analyzované jsou v sestavovaném výkazu uváděny hodnoty jednotlivých položek k 31. 12. 2017 a ke dni přechodu 1. 1. 2017, resp. k 31. 12. 2016.

Výkaz o finanční situaci Společnosti ABC, s. r. o. k 31. 12. 2017 v tisících Kč

AKTIVA	1. 1. 2017	31. 12. 2017	Č.
Krátkodobá aktiva	31 875	22 081	
Peníze a peněžní ekvivalenty	8 521	10 479	1
Obchodní pohledávky	10 722	6 818	2
Zásoby	12 294	4 499	3
Náklady příštích období	338	285	
Dlouhodobá aktiva	8 128	8 537	
Dlouhodobá půjčka	0	536	
Pozemky, budovy a zařízení	7 083	7 074	4
Nehmotná aktiva	1 045	927	5
Celkem aktiva	40 003	30 618	
ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL	1. 1. 2017	31. 12. 2017	Č.
Krátkodobé závazky	18 350	6 158	
Závazky z obchodních vztahů	15 219	3 850	6
Daň ze zisku	188	119	7
Ostatní daňové závazky	1 608	729	8
Závazky z dotací	474	474	12
Zaměstnanecké požitky	780	858	9
Rezervy krátkodobé	81	128	10
Dlouhodobé závazky	4 492	3 794	
Odložený daňový závazek	281	270	11
Závazky z dotací	3 715	3 241	12
Ostatní dlouhodobé závazky	443	68	13
Rezervy dlouhodobé	53	215	10
Vlastní kapitál	17 161	20 666	14
Základní kapitál	200	200	
Nerozdělené výsledky hospodaření	16 961	20 466	
Celkem pasiva	40 003	30 618	

4.3 Výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích

Výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích se skládá z výkazu o úplném výsledku a výkazu o změnách vlastního kapitálu. I v tomto případě je stanoven minimální výčet nákladů a výnosů, které by ve výkazu měly být. Stejně tak mohou být vynechány položky, pro které nemá podnik náplň, a naopak by měly být doplněny ty položky, které pomohou lépe pochopit finanční výkonnost podniku. Standard nedovoluje vykazování či označování položek výkazu jako mimořádných, což je zcela ve shodě s českými účetními předpisy, které od roku 2016 rovněž jejich vykazování nepovolují. Standard připouští dvě podoby výkazu, a to podle zvoleného členění nákladů. První možností je druhové členění nákladů, kdy náklady jsou tříděny podle jejich druhu (např. náklady na materiál, služby, mzdy, odpisy apod.). Druhou možností je účelové členění nákladů, kdy náklady jsou vy-

kazovány podle jejich účelu (např. prodejní náklady, odbytové či správní náklady). Stejně členění nákladů je povoleno i českými účetními předpisy, ale na rozdíl od IFRS pro SME je v některých ohledech podrobnější. Na druhou stranu podniky nemají povinnost zveřejňovat svůj výkaz zisků a ztráty. Společnost ABC využívá druhové členění nákladů a stejné členění využije i v případě tohoto výkazu.

Součástí výkazu jsou i informace o nerozdělených ziscích, kdy podnik musí uvést hodnotu nerozděleného zisku na začátku období, hodnotu přiznaných a vyplacených podílů na zisku za období, hodnoty oprav chyb a změn v účetních pravidlech, které ovlivnily nerozdělené zisky a v poslední řadě hodnotu nerozděleného zisku na konci období.

**Výkaz o výsledku a změnách vlastního kapitálu Společnosti ABC, s. r. o.
za rok 2017 v tisících Kč**

VÝNOSY	60 897	
Výnosy z hlavní činnosti	59 452	15
Ostatní výnosy	1 386	16
Finanční výnosy	59	17
NÁKLADY	55 450	
Náklady na prodané zboží	27 388	
Změna stavu zásob vlastní činnosti	898	
Spotřeba materiálu, energií a služeb	16 001	18
Osobní náklady	8 410	
Odpisy	1 164	4, 5
Snížení hodnoty pohledávek	- 26	2
Rezervy a budoucí závazky k zaměstnancům	217	10
Ostatní náklady	375	19
Odložená daň	- 11	11
Finanční náklady	1 034	17
VÝSLEDEK PŘED ZDANĚNÍM	5 447	
Daň ze zisku	1 124	7
VÝSLEDEK PO ZDANĚNÍ	4 323	
Nerozdělené výsledky hospodaření k 1. 1. 2017	16 961	
Výplata podílů na zisku	- 818	
Nerozdělené výsledky hospodaření k 31. 12. 2017	16 143	

4.4 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích informuje, jak se změnil stav peněžních prostředků a ekvivalentů, resp. jak podnik získává a využívá peníze a jejich ekvivalenty za dané účetní období. Jako peněžní prostředky a ekvivalenty lze označit hotovost, vklady na bankovních účtech a krátkodobé investice, které jsou vysoce likvidní, jsou spojené s malým rizi-

kem změny hodnoty a jsou splatné nejvýše do tří měsíců. Ve výkazu jsou odděleně vykazovány 3 skupiny peněžních toků podle činností, ze kterých plynou, a to na provozní a investiční peněžní toky a na peněžní toky z financování. Peněžní toky z provozní činnosti představují toky plynoucí podniku z jeho hlavní činnosti, do které patří příjmy z prodeje výrobků, zboží a z poskytnutých služeb nebo platby dodavatelům a zaměstnancům. S peněžními toky z investiční činnosti jsou spojeny zejména výdaje na pořízení a příjmy z vyřazení dlouhodobých aktiv (PPE, nehmotná a jiná dlouhodobá aktiva) nebo poskytnuté půjčky jiným stranám a jejich splátky. Peněžní toky z financování souvisejí se změnami vlastních, ale i cizích zdrojů financování, mezi které se řadí získání zdrojů emisí akcií či jiných kapitálových nástrojů a rozdělování vlastních zdrojů (např. výplata podílů na zisku) a dále prostředky získané emisí obligací, dluhopisů či poskytnuté půjčky a výdaje v podobě splátek uvedených nástrojů financování.

Peněžní toky z provozní činnosti mohou být vykazovány dvěma metodami, buď nepřímou, nebo přímou metodou. Při použití nepřímé metody je upravován hospodářský výsledek o nepeněžní transakce, například o odpisy, rezervy, odloženou daň, časová rozlišení, nerealizované kurzové rozdíly a dále o změny stavu zásob, pohledávek a závazků za dané období. Přímá metoda spočívá ve vykazování hlavních skupin hrubých peněžních příjmů a výdajů, kdy informace o nich jsou obsaženy v účetních záznamech nebo dochází k úpravě výnosů a nákladů ve výkazu o výsledku. U peněžních toků z investiční činnosti a financování se zvlášť vykazují za každou činnost hlavní skupiny hrubých peněžních příjmů a výdajů.

Výkaz o peněžních tocích je povinnou součástí účetní závěrky sestavené podle pravidel IFRS pro SME. Podle českých účetních předpisů mají tuto povinnost pouze ty podniky, které spadají do kategorie středních a velkých podniků. Z malých podniků se tato povinnost týká těch, které jsou akciovými společnostmi a které k rozvahovému dni a k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období překročily obě uvedené hodnoty:

- aktiva netto 40 milionů Kč a
- roční úhrn čistého obrátu 80 milionů Kč.

**Výkaz o peněžních tocích Společnosti ABC, s. r. o.
za rok 2017 v tisících Kč sestavený nepřímou metodou**

Počáteční stav peněz a peněžních ekvivalentů	8 521
Hospodářský výsledek 2017	4 323
Úprava o nepeněžní položky:	
Odpisy dlouhodobého majetku	1 164
Změna stavu opravných položek a rezerv	191
Kurzové rozdíly	5
Odložená daň	- 11
Jiné nepeněžní položky	- 241
Transakce související s investiční činností nebo financováním	159
Změna stavu pohledávek	3 729
Změna stavu závazků	- 12 227
Změna stavu zásob	7 795
Peněžní toky z provozní činnosti	4 887
Pořízení dlouhodobého majetku	- 1 318
Prodej dlouhodobého majetku	122
Poskytnutí půjčky	- 540
Peněžní toky z investiční činnosti	- 1 736
Výplata podílů na zisku	- 818
Splátky úvěrů	- 375
Peněžní toky z financování	- 1 193
Peněžní toky celkem	1 958
Konečný stav peněz a peněžních ekvivalentů	10 479

4.5 Příloha k účetní závěrce

V příloze k účetní závěrce se uvádějí doplňující informace k vykázaným informacím v účetních výkazech, např. slovní popis položek či jejich podrobnější členění, dále informace o používaných účetních pravidlech, informace, jejichž zveřejnění je vyžadováno jednotlivými sekcemi standardu a také nevykazované informace ve výkazech, např. podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Všechny tyto informace napomáhají k lepšímu pochopení vykazovaných údajů. Informace v příloze musí být uspořádány systematicky a položky ve výkazech musí být doplněny o odkaz na doplňující informaci uvedenou v příloze. Uspořádání informací by mělo vypadat následovně:

- základní informace o podniku,
- prohlášení o zpracování účetní závěrky v souladu s pravidly IFRS pro SME,
- přehled použitých pravidel,
- doplňující informace ke všem řádkům účetních výkazů označených odkazem,
- jiné doplňující informace.

4.5.1 Základní informace o společnosti

Společnost ABC, s. r.o. je českou obchodní společností, jejích hlavní činností je nákup a následný prodej technologie na zpracování a další využití. Společnost dále poskytuje servisní služby k prodáváním odpadovým technologiím. Jedná se o ryze českou společnost s ručením omezeným, která na trhu působí více než 15 let. K 31. 12. 2017 je společnost vlastněna jedním společníkem, fyzickou osobou, který vlastní 100% obchodní podíl a tato osoba je zároveň jednatelem společnosti. Základní kapitál činí 200 000,- Kč a k 31. 12. 2017 je plně splacen.

4.5.2 Prohlášení o shodě s pravidly IFRS pro SME

Společnost ABC, s. r. o. splňuje definici malého a středního podniku podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), a proto je možné účetní závěrku sestavenou k 31. 12. 2017 označit jako závěrku sestavenou v souladu s požadavky IFRS pro SME. Měnou vykazování je česká koruna, která je zároveň i měnou funkční.

4.5.3 Použitá účetní pravidla

Při sestavování účetních výkazů byla použita oceňovací základna vycházející z historických nákladů. Během účetní období trvajícího od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 nedošlo ke změnám v používaných účetních pravidlech.

(1) Peníze a peněžní ekvivalenty

Položka peněz a peněžních ekvivalentů představuje hotovost, vklady na bankovních účtech a krátkodobé vysoce likvidní investice spojené s malým rizikem změny hodnoty a splatné nejvýše do tří měsíců. Peníze a peněžní ekvivalenty jsou oceňovány ve své jmenovité hodnotě.

(2) Obchodní pohledávky

Krátkodobé obchodní pohledávky jsou při svém vzniku oceňovány v ceně transakce včetně vedlejších nákladů spojených s transakcí. Pohledávky jsou vždy na konci účetního období testovány na snížení hodnoty, které se projevuje snížením hospodářského výsledku. Ocenění pohledávek je snižováno prostřednictvím opravných položek, které jsou vytvářeny podle níže uvedených kritérií:

Počet dnů od splatnosti pohledávky	Opravná položka k pohledávce (% z jmenovité hodnoty)
0 – 180 dnů	0 %
180 – 360 dnů	50 %
360 a více dnů	100 %

(3) Zásoby

Zásoby jsou oceňovány v pořizovací včetně vedlejších pořizovacích nákladů (dovozní cla, dopravné). Úbytky zásob zboží a výrobků jsou oceňovány metodou FIFO, v případě zásob odpadové technologie je používána individuální pořizovací cena. Zásoby jsou vždy na konci účetního období testovány na snížení hodnoty, které se projevuje snížením hospodářského výsledku. Ocenění zásob je snižováno opravnými položkami, pokud je pořizovací cena zásob větší než prodejní cena snížená o náklady na dokončení a prodej.

(4) Pozemky, budovy a zařízení

Mezi pozemky, budovy a zařízení patří hmotná aktiva s předpokládanou dobou využití po dobu delší než jedno účetní období a s pořizovací cenou vyšší než 80 000,- Kč. Hmotná aktiva jsou oceňována pořizovací cenou, která se skládá z kupní ceny snížené o slevy a rabaty včetně vedlejších pořizovacích nákladů (poplatky, cla, dopravné). Součástí ocenění je zbytková hodnota, která je stanovena jako určité procento z pořizovací ceny s ohledem na typ aktiva.

Pořizovací cena je snižována o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Odpisování aktiva probíhá na systematické bázi po dobu jeho životnosti. Doba životnosti zohledňuje očekávanou využitelnou kapacitu aktiva a jeho očekávaný výstup a fyzické a morální opotřebení a zastarání. Aktiva jsou odpisována v závislosti na zvolené době životnosti, a to lineární nebo výkonovou metodou. Aktiva jsou vždy na konci účetního období testována na snížení hodnoty, kdy jsou posuzovány vybrané indikátory z externího a interního prostředí podniku a je určována zpětně získatelná částka.

(5) Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva jsou identifikovatelná nepeněžní aktiva s předpokládanou dobou využití po dobu delší než jedno účetní období a s pořizovací cenou vyšší než 80 tis. Kč. Nehmotná aktiva jsou oceňována pořizovací cenou, která se skládá z kupní ceny snížené o slevy a rabaty včetně vedlejších pořizovacích nákladů (poplatky, cla).

Pořizovací cena je snižována o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Odpisování aktiva probíhá na systematické bázi po dobu jeho životnosti, která zohledňuje očekávanou využitelnou kapacitu aktiva a jeho očekávaný výstup a fyzické a morální opotřebení a zastarání. Aktiva jsou odpisována lineární metodou. Aktiva jsou vždy na konci účetního období testována na snížení hodnoty, kdy jsou posuzovány vybrané indikátory z externího a interního prostředí podniku a je určována zpětně získatelná částka.

(6) Závazky z obchodních vztahů

Krátkodobé závazky z obchodních vztahů jsou při svém vzniku oceňovány pomocí nediskontované hodnoty peněz nebo očekávané protihodnoty.

(7) Daň ze zisku

Daň ze zisku je vypočítána pomocí platné daňové sazby a zákonů k rozvahovému dni z hospodářského výsledku zvýšeného nebo sníženého o dočasně nebo trvale daňově neuznatelné náklady a výnosy. Dále jsou zohledňovány položky snižující základ daně, odčitatelné položky a slevy na dani ze zisku.

(8) Ostatní daňové závazky

Ostatní daňové závazky představují závazky z titulu daně z přidané hodnoty, silniční daně, daňové odvody zaměstnavatele za zaměstnance a jiné. Výsledná daňová povinnost je počítána pomocí platných daňových sazeb a zákonů.

(9) Zaměstnanecké požitky

Zaměstnanecké požitky jsou protihodnoty poskytované společností zaměstnancům za jím poskytnuté služby. Společnost poskytuje krátkodobé požitky splatné během 12 měsíců (mzdy, placená volna, zákonné odvody za zaměstnance) a požitky při ukončení pracovního poměru (odstupné) podle zákona. Pokud nedojde k vyčerpání placeného volna, je tvořena rezerva.

Zaměstnanci mají nárok na stravenky, které společnost hradí v plné výši. Náklady na ně jsou rozlišovány na daňově uznatelnou a neuznatelnou část. Některým zaměstnancům společnost přispívá na životní pojištění a penzijní připojištění. Pokud jsou splněny podmínky stanovené zákonem, jedná se o osvobozený příjem zaměstnance a daňově uznatel-

ný náklad pro zaměstnavatele. Zaměstnancům jsou bezplatně poskytovány ochranné pracovní oděvy a pomůcky a čisticí prostředky.

Součástí zaměstnaneckých požitků je závazek na nevyčerpanou dovolenou, jehož výše je dána součinem počtu převáděných dnů do dalšího období a průměrné denní mzdy.

(10) Rezervy

K oceňování rezerv je použit co nejlepší možný odhad částky nutné k vypořádání závazku. Společnost tvoří rezervy na záruční opravy, jejíž výše je odvozena z průměrných výnosů za dvě období za pomoci procenta. Procento odpovídá procentu oprav provedených v aktuálním roce.

(11) Odložená daň

Odložená daň vzniká z dočasných rozdílů mezi daňovou a účetní hodnotou majetku a závazků. Odložená daň je vypočítána pomocí platné daňové sazby k rozvahovému dni z přechodných rozdílů.

(12) Závazky z dotací

Závazek je oceněn ve své nediskontované hodnotě peněz a je postupně amortizován do výnosů po dobu 10 let.

(13) Ostatní dlouhodobé závazky

Ostatní dlouhodobé závazky představují úvěry na automobily. Úvěry jsou poskytnuty za tržní úrokovou míru, a proto jsou závazky oceněny v nediskontované hodnotě peněz.

(14) Přejít na pravidla IFRS pro SME

Tato účetní závěrka představuje první účetní závěrku sestavenou v souladu s pravidly IFRS pro SME. Datum přechodu bylo stanoveno na 1. 1. 2017 a k tomuto okamžiku byl sestaven zahajovací výkaz o finanční situaci. Srovnání vlastního kapitálu před přechodem na IFRS pro SME a k datu přechodu a dále srovnání hospodářského výsledku podle předchozího účetního rámce a podle IFRS pro SME uvádějí tabulky níže.

Vlastní kapitál	31. 12. 2016	1. 1. 2017
Základní kapitál	200	200
Zákonný rezervní fond	20	-
Hospodářský výsledek	3 846	3 846
Nerozdělené zisky minulých let	11 901	13 115
<i>Přesun zákonného rezervního fondu</i>		20
<i>Změna ocenění aktiv a závazků</i>		1 194
Celkem	15 967	17 161

Hospodářský výsledek 2017 – české účetní předpisy	4 365
Kurzové rozdíly k zálohám	4
Opravné položky k pohledávkám	4
Změna ocenění a odpisů dlouhodobých aktiv	- 318
Tvorba a zúčtování rezerv	- 217
Amortizace závazku	474
Odložený daňový závazek	11
Hospodářský výsledek – IFRS pro SME	4 323

4.5.4 Doplnující informace k výkazům

(2) Obchodní pohledávky	2016	2017
Pohledávky za spřízněnými stranami (brutto)	2 817	65
Pohledávky za odběrateli (brutto)	7 638	6 661
Opravné položky k pohledávkám	- 34	- 8
Dohadné položky aktivní	301	100
Celkem	10 722	6 818

Částka dohadných položek aktivních představuje do konce roku nevyfakturované roční bonusy od dodavatelů.

(3) Zásoby	2016	2017
Zásoby výrobků	902	4
Zásoby zboží	11 392	4 495
Celkem	12 294	4 499

(4) Pozemky, budovy a zařízení 2017	Stroje a zařízení	Automobily
Účetní hodnota brutto k 1. 1. 2017	5 018	3 902
Pořízené PPE v roce 2017	-	1 319
Vyřazené PPE v roce 2017	-	- 281
Oprávký, z toho:	- 1 022	- 1 862
– oprávký k 1. 1. 2017	- 550	- 1 288
– odpisy za rok 2017	- 472	- 574
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2017	3 996	3 078
Celkem k 31. 12. 2017		7 074

V položce strojů a zařízení se nachází odpadová technologie, která je odpisována na lineární bázi po dobu 10 let a jejíž zbytková hodnota činí 6 % z pořizovací ceny.

Automobily jsou odpisovány lineární a výkonovou metodou v závislosti na zvolené době životnosti, která je buď 6 let, nebo 300 000 km. Zbytková hodnota automobilů činí 20 %.

(5) Nehmotná aktiva 2017	Internetová doména
Účetní hodnota brutto k 1. 1. 2017	1 183
Oprávky, z toho:	- 256
– oprávky k 1. 1. 2017	- 138
– odpisy za rok 2017	- 118
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2017	927

Společnost ABC, s. r. o. vlastní internetovou doménu, jejíž hodnota je 1 183 000,- Kč. Aktivum je odpisováno na lineární bázi po dobu 120 měsíců (10 let), přičemž zbývajících doba odpisování k 31. 12. 2017 činí 94 měsíců.

(6) Závazky z obchodních vztahů	2016	2017
Závazky za spřízněnými stranami	-	14
Závazky za dodavateli	15 053	3 690
Dohadné položky pasivní	166	146
Celkem	15 219	3 850

Částka dohadných položek pasivních představuje do konce roku nevyfakturované nakoupené služby a nakoupený materiál od dodavatelů.

(8) Ostatní daňové závazky	2016	2017
Daň z příjmů ze závislé činnosti	83	83
Srážková daň	321	-
Daň z přidané hodnoty	1 203	645
Silniční daň	1	1
Celkem	1 608	729

(9) Zaměstnanecké požitky	2016	2017
Závazky k zaměstnancům	385	496
Závazky ke společníkům	102	45
Závazky ke státním institucím	261	277
Závazek na nevyčerpanou dovolenou	32	40
Celkem	780	858

Závazek na nevyčerpanou dovolenou je tvořen na následující účetní období, v němž dochází k jeho čerpání.

(10) Rezervy 2017	Rezerva na záruční opravy
Účetní hodnota k 1. 1. 2017	134
Čerpání v 2017	- 134
Tvorba v 2017	343
Účetní hodnota k 31. 12. 2017	343

Rezerva na záruční opravy je vždy tvořena na dvě následující účetní období, v nichž dochází k jejímu postupnému čerpání v závislosti na provedených opravách.

(11) Odložená daň	2016	2017
Odložená daňová pohledávka	827	787
Odložený daňový závazek	1 108	1 057
Celkem	281	270

(11) Odložená daň – přechodné rozdíly	2016	2017
PPE	- 5 742	- 5 346
Nehmotná aktiva	- 92	- 171
Pohledávky	4	- 48
Rezervy	- (- 166)	- (- 383)
Závazky	- (- 4 189)	- (- 3 759)
Celkem	- 1 475	- 1 423
Sazba daně	19 %	19 %
Odložený daňový závazek	- 281	- 270

(12) Závazky z dotací	2017
Účetní hodnota k 1. 1. 2017	4 189
Amortizace v roce 2017	- 474
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2017	3 715

Jedná se o státní dotaci poskytnutou na pořízení odpadové technologie, která byla poskytnuta v roce 2015 v celkové výši 4 742 000,- Kč. S dotací je spojen 5letý podmíněný závazek navrácení celé dotace, pokud společnost aktivum prodá.

(14) Vlastní kapitál	2017
Základní kapitál	200
Nerozdělené výsledky hospodaření	16 143
Hospodářský výsledek	4 323
Celkem	20 666

(15) Výnosy z hlavní činnosti	2017
Tržby z prodeje výrobků	1 334
Tržby z prodeje zboží	46 329
Tržby z prodeje služeb	11 789
Celkem	59 452

(16) Ostatní výnosy	2017
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	122
Výnosy z dotace	474
Ostatní provozní výnosy	790
Celkem	1 386

(17) Finanční výnosy a náklady	2017
Finanční výnosy	59
<i>Úroky</i>	25
<i>Kurzové zisky</i>	33
Finanční náklady	1 034
<i>Úroky</i>	18
<i>Kurzové ztráty</i>	534
<i>Ostatní finanční náklady</i>	482
Finanční výsledek	- 975

(18) Spotřeba materiálu, energií a služeb	2017
Spotřeba materiálu	9 643
Spotřeba energií	28
Náklady na služby	6 330
Celkem	16 001

(19) Ostatní náklady	2017
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	281
Daně a poplatky	61
Ostatní provozní náklady	33
Celkem	16 001

4.5.5 Ostatní doplňující informace

Podmíněná aktiva

Společnost eviduje své odepsané pohledávky v podrozvahové evidenci. Některé z pohledávek stále právně existují a je zde určitá pravděpodobnost, že by mohlo dojít k jejich uhrazení. Celková odhadovaná částka podmíněných aktiv je 20 tis. Kč. Podmíněná aktiva zaniknou v roce 2020.

Podmíněné závazky

Společnost eviduje podmíněné závazek z titulu přijaté dotace na pořízení dlouhodobého aktiva, kdy vrácení dotace je podmíněno dobou vlastnictví daného aktiva po dobu 5 let

od jeho nabití. Pokud by v uvedené době došlo k prodeji aktiva či jiné události, která by měla vliv na vlastnické právo, musela by společnost vrátit dotaci v plné výši, tj. 4 742 000,- Kč. Podmíněný závazek zanikne v roce 2020.

Zveřejnění spřízněných stran

Jeden člen klíčového managementu a dva jeho rodinní příslušníci jsou zaměstnanci Společnosti ABC, s. r. o. Zaměstnancům jsou ze zaměstnaneckých požitků poskytovány mzda, placená volna, stravenky, příspěvky na životní pojištění a penzijní připojištění a ochranné oděvy a pomůcky včetně čisticích prostředků.

Společnost ABC, s. r. o. obchoduje se Společností XYZ, s. r. o., jejímž vlastníkem je společník ze Společnosti ABC, s. r. o. Mezi společnostmi proběhly tyto transakce:

- V roce 2017 Společnost ABC, s. r. o. prodala zboží a poskytla služby Společnosti XYZ, s. r. o. v celkové hodnotě 841 514,- Kč.
- V roce 2017 Společnost ABC, s. r. o. nakoupila zboží a služby od Společnosti XYZ, s. r. o. v celkové hodnotě 3 096 865,- Kč.
- V roce 2017 Společnost ABC, s. r. o. poskytla dlouhodobou půjčku Společnosti XYZ, s. r. o. v celkové hodnotě 520 000,- Kč. Půjčka je splatná v květnu 2018.

ZÁVĚR

Rada pro mezinárodní účetní standardy si kladla za cíl vytvořit jednoduchý, kvalitní a srozumitelný standard, který by umožňoval srovnání malých a středních podniků v mezinárodním prostředí, a který by vycházel z principů a koncepčního rámce plných IFRS. To se jí pomocí mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky podařilo. IFRS pro SME jsou přizpůsobeny uživatelům účetních výkazů malých a středních podniků a kladou mnohem méně požadavků na vykazování než plné IFRS. To, že se jedná o krok správným směrem lze spatřovat v počtu zemí, které IFRS pro SME přijaly za své – celkem 86 zemí světa jej využívá a další o jeho zavedení uvažují. Nelze však opomenout fakt, že se ve většině případů jedná o rozvojové země, které tuto cestu volí z důvodu přístupu k zahraničnímu kapitálu či neexistence národní úpravy pro oblast účetního výkaznictví. Věc má i svou stinnou stránku. Kritici této myšlenky uvádějí, že v některých ohledech ke zjednodušení nedošlo spíše naopak. Odmítaví postoje k přijetí IFRS pro SME mají zejména státy v Evropské unii, neboť řada z nich využívá své účetní systémy k ovlivňování základu daně. Dobrovolné používání IFRS pro SME by tak kladlo na společnosti velké nároky z důvodu odděleného evidování informací.

Cílem práce bylo aplikovat pravidla IFRS pro SME na účetní závěrku vybrané české společnosti a dále zhodnotit celkový dopad přijatých změn na vykazované položky. V tomto ohledu došlo k nárůstu vykazované bilanční sumy podle IFRS pro SME. Na bilanční sumu mělo vliv mnoho úprav, z nichž nejpodstatnější jsou provedené úpravy u dlouhodobých aktiv. Aby bylo dosaženo souladu, bylo nutné změnit odpisové plány, což vedlo k nižším oprávkám k dlouhodobým aktivům. Celkový růst byl nejvíce ovlivněn novým přeceněním dlouhodobého aktiva, jehož hodnota musela být navýšena o dříve přijatou dotaci. Prováděné úpravy jsou dvojího typu. První z nich vyplývají z používání daňových pravidel pro účetní vykazování (např. odpisy). V některých částech nejsou požadavky IFRS pro SME až tak moc rozdílné oproti českým účetním předpisům, a proto lze říci, že pokud by byly správně aplikovány české předpisy, výsledný rozdíl v bilanční sumě by byl menší. Druhý typ úprav není důsledkem usnadnění práce společnosti při vedení účetnictví, ale rozdílného přístupu IFRS pro SME a českých účetních předpisů k oceňování aktiv, na které byla získána dotace. Po zhodnocení všech úprav lze konstatovat,

vat, že nejvýznamnější podíl na změně bilanční sumy má právě změna ocenění dlouhodobého aktiva provedeného v důsledku odlišného přístupu obou účetních systémů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ

Literatura

- [1] VAN MOURIK, Carien a Peter J. WALTON. *The Routledge companion to accounting, reporting and regulation*. Abingdon, Oxon: Routledge/ Taylor & Francis Group, [2014]. ISBN 978-0-415-62573-9.
- [2] PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-866-4.
- [3] HÝBLOVÁ, Eva. *Účetní výkaznictví malých a středních podniků*. Brno: Masarykova univerzita, 2017. ISBN 978-80-210-8755-2.

Standardy a právní úprava

- [1] Kol. IFRS pro malé a střední podniky. Překlad: KRUPOVÁ, L.. London: The IFRS Foundation and the IASB, 2010. 233 s. . Přel. z: IFRS for SME. London: The IFRS Foundation and the IASB, 2010.
- [2] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU
- [3] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [4] Vyhláška 500/2002 Sb.

Elektronické zdroje

- [1] Academic Dictionaries and Encyclopedias. Accountant International Study Group [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: http://investment_terms.enacademic.com/1518/Accountant_International_Study_Group_-_AISG
- [2] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE: *International Accounting Standards Committee (IASC)* [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>
- [3] Deloitte Česká republika. IFRS do kapsy2015 [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf
- [4] IFRS. Development of the Standard in 2009 [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/2009-development/>
- [5] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. IASB publishes discussion paper on accounting standards for SMEs. [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2004/June/news1470>

- [6] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. Questionnaire on SME recognition and measurement [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2005/April/news1852>
- [7] IFRS. About the SME Implementation Group (SMEIG) [online]. [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/groups/sme-implementation-group/>
- [8] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. IASB publishes 'Request for Information: Comprehensive Review of the IFRS for SMEs' [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2012/june/iasb-publishes-request-for-information-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes>
- [9] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. IASB issues Exposure Draft of proposed amendments to IFRS for SMEs [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2013/10/sme-ed>
- [10] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. IASB issues finalised amendments to the IFRS for SMEs [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2015/05/smes>
- [11] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. IFRS for SMEs – review and update [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2019/february/sme>
- [12] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. IASB publishes guidance for micro entities [online]. [cit. 2019-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2013/06/micro-entities>
- [13] Publications Office of the EU. Uživatelská příručka k definici malých a středních podniků [online]. [cit. 2019-04-27]. Dostupné z: http://publications.europa.eu/resource/ellar/79c0ce87-f4dc-11e6-8a35-01aa75ed71a1.0010.01/DOC_1
- [14] Website of the European Union: European Commission. Financial reporting obligations for limited liability companies (Accounting Directive) – frequently asked questions [online]. [cit. 2019-04-27]. Dostupné z: https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-540_en.htm
- [15] IFRS. Who uses IFRS Standards? [online]. [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>
- [16] IASB ADVISORY BODIES DELOITTE. Financial reporting framework in the United Kingdom [online]. [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/uk>
- [17] KOUDELKOVÁ, M. Konceptní rámec v IFRS a českých účetních předpisech [elektronický zdroj]. Bakalářská práce. 2012.
- [18] ČÍŽKOVÁ, K. IFRS pro SME a jeho implementace v prostředí české společnosti [elektronický zdroj]. Diplomová práce. 2013.
- [19] Ministerstvo financí. *Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030*.

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Složení implementační skupiny IFRS pro SME – SMEIG	13
Tabulka 2: Kritéria Evropské komise pro kategorizaci podniků	16
Tabulka 3: Podíl podniků v EU podle kritérií Evropské komise v roce 2017	16
Tabulka 4: Kategorizace podniků podle Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ..	17
Tabulka 5: Kategorizace podniků podle českého zákona o účetnictví	18
Tabulka 6: Podíl podniků v ČR podle kritérií Evropské komise v roce 2017	19
Tabulka 7: Přehled zemí používající IFRS pro SME	20
Tabulka 8: Kategorie společnosti ABC v roce 2017 podle Zákona o účetnictví.....	29
Tabulka 9: Sekce IFRS pro SME a jejich použití	31
Tabulka 10: Úprava cizoměnových položek a jejich vliv na výkazy k 31. 12. 2017 v tis. Kč.....	37
Tabulka 11: Návrh řešení pro testování pohledávek na snížení hodnoty	40
Tabulka 12: Úprava obchodních pohledávek a opravných položek za rok 2017 v tisících Kč	41
Tabulka 13: Úprava hodnoty automobilů a oprav za rok 2017 v tisících Kč	50
Tabulka 14: Úprava hodnoty internetové domény a oprav za rok 2017 v tisících Kč.....	54
Tabulka 15: Propočet procenta pro určování výše rezerv v tisících Kč.....	58
Tabulka 16: Výše rezervy na záruční opravy v roce 2017 v tisících Kč	59
Tabulka 17: Úprava rezerv na záruční opravy za rok 2017 v tisících Kč.....	59
Tabulka 18: Úprava hodnoty odpadové technologie a oprav za rok 2017 v tisících Kč	65
Tabulka 19: Úprava rezerv na nevyčerpanou dovolenou za rok 2017 v tisících Kč	67
Tabulka 20: Propočet odložené daně k 1. 1. 2017 v tisících Kč	70
Tabulka 21: Propočet odložené daně k 31. 12. 2017 v tisících Kč	70
Tabulka 22: Úpravy v zahajovacím výkazu o finanční situaci k 1. 1. 2017 v souvislosti s přijetím pravidel IFRS pro SME v tisících Kč	74
Tabulka 23: Změna nerozdělených zisků minulých let k 1. 1. 2017 a hospodářského výsledku k 31. 12. 2017 v souvislosti s přijetím pravidel IFRS pro SME v tisících Kč	75

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Vývoj podnikání společnosti ABC, s.r.o. v letech 2013 - 2017 v tisících Kč.....	30
Graf 2: Faktury vydané a přijaté podle počtu v roce 2017	34
Graf 3: Faktury vydané a přijaté podle fakturované částky v tis. Kč v roce 2017	35
Graf 4: Zůstatky na bankovních účtech v tisících Kč k 31. 12. 2017.....	36

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Propočty oprávek a odpisů automobilů podle pravidel IFRS pro SME	97
Příloha 2: Propočty oprávek a odpisů internetové domény podle pravidel IFRS pro SME	98
Příloha 3: Propočty oprávek a odpisů odpadové technologie podle pravidel IFRS pro SME	98
Příloha 4: Amortizace závazku v období 2015 – 2025	98
Příloha 5: Propočet rezervy na nevybranou dovolenou	99

Příloha 1: Propočty opravek a odpisů automobilů podle pravidel IFRS pro SME

Automobil	Pořizovací cena	Zbytková hodnota 20 %	Zařazeno	Vyřazeno	Odpisová základna	Na jednu jednotku	Metoda odpisů	Stav kilometrů k 1. 1. 2017	Oprávky k 1. 1. 2017	Najeto km 2017	Odpis 2017
1.	103 333,00	20 666,60			82 666,40	0,28	výkonové	167 380	46 122,00	16 171	4 456,00
2.	299 217,00	59 843,40			239 373,60	0,80	výkonové	176 060	140 480,00	4 905	3 914,00
3.	347 198,00	69 439,60			277 758,40	0,93	výkonové	204 898	189 707,00	60 346	55 872,00
4.	354 755,16	70 951,03			283 804,13	0,95	výkonové	90 434	85 552,00	29 284	27 703,00
5.	198 818,30	39 763,66			159 054,64	0,53	výkonové	213 168	113 018,00	32 311	17 131,00
6.	511 233,72	102 246,74			408 986,98	1,36	výkonové	37 805	51 539,00	51 221	69 829,00
7.	357 381,75	71 476,35			285 905,40	0,95	výkonové	34 110	32 507,00	69 835	66 554,00
8.	357 871,90	71 574,38			286 297,52	0,95	výkonové	6 770	6 461,00	37 950	36 217,00
9.	366 059,51	73 211,90			292 847,61	0,98	výkonové	-	-	50 932	49 718,00
10.	366 224,80	73 244,96			292 979,84	0,98	výkonové	-	-	33 584	32 798,00
11.	585 700,60	117 140,12			468 560,48	1,56	výkonové	-	-	36 118	56 412,00
Automobil	Pořizovací cena	Zbytková hodnota 20 %	Zařazeno	Vyřazeno	Odpisová základna	Na jednu jednotku	Metoda odpisů	Počet měsíců k 1. 1. 2017	Oprávky k 1. 1. 2017	Počet měsíců užívání v 2017	Odpis 2017
12.	434 817,00	86 963,40	11/2012	Ne	347 853,60	4 831,30	lineární	50	241 565,00	12	57 976,00
13.	299 217,00	59 843,40	12/2012	3/2017	239 373,60	3 324,63	lineární	49	162 908,00	3	9 974,00
14.	430 221,49	86 044,30	4/2014	Ne	344 177,19	4 780,24	lineární	33	157 748,00	12	57 363,00
15.	207 735,16	41 547,03	11/2014	Ne	166 188,13	2 308,17	lineární	26	60 012,00	12	27 698,00
Celkem									1 287 619,00		573 615,00

Příloha 2: Propočty opravek a odpisů internetové domény podle pravidel IFRS pro SME

Majetek	Pořizovací cena	Zbytková hodnota	Zařazeno	Vyřazeno	Odpisová základna	Na jednu jednotku	Metoda odpisů	Počet měsíců k 1. 1. 2017	Oprávky k 1. 1. 2017	Počet měsíců užívání v 2017	Odpis 2017
Internetová doména	1 183 000	-	10/2015	Ne	1 183 000	9 858	lineární	14	138 017	12	118 300
Celkem									138 017		118 300

Příloha 3: Propočty opravek a odpisů odpadové technologie podle pravidel IFRS pro SME

Majetek	Pořizovací cena	Zbytková hodnota 6 %	Zařazeno	Vyřazeno	Odpisová základna	Na jednu jednotku	Metoda odpisů	Počet měsíců k 1. 1. 2017	Oprávky k 1. 1. 2017	Počet měsíců užívání v 2017	Odpis 2017
Odpadová technologie	5 018 000	-	10/2015	Ne	4 716 920	39 308	lineární	14	550 307	12	471 692
Celkem									550 307		471 692

Příloha 4: Amortizace závazku v období 2015 – 2025

Rok	Počet měsíců	Amortizace	Zůstatek závazku
2015	2	79 000	4 663 000
2016	12	474 200	4 188 800
2017	12	474 200	3 714 600
2018	12	474 200	3 240 400
2019	12	474 200	2 766 200
2020	12	474 200	2 292 000
2021	12	474 200	1 817 800
2022	12	474 200	1 343 600
2023	12	474 200	869 400
2024	12	474 200	395 200
2025	10	395 200	0
Celkem	120	4 742 000	

Příloha 5: Propočet rezervy na nevybranou dovolenou

Číslo	1. 1. 2017			31. 12. 2017			Poznámka
	Počet převáděných dnů	Průměrná mzda/den	Rezerva	Počet převáděných dnů	Průměrná mzda/den	Rezerva	
1	10	1 549,10	15 491,00	3	3 039,88	9 119,65	
2	0	1 244,95	-	5	1 371,00	6 855,00	
3	17	952,00	16 184,00	0	1 118,48	-	
4	0	2 333,50	-	10	2 315,50	23 155,00	
5	0	2 293,45	-	1	923,05	923,05	
6	-	-	-	1,5	968,00	-	Nástup 11/2017
7	-	-	-	0	1 207,60	-	V 2017 ukončení pracovního poměru
Celkem			31 675,00				40 052,70