

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Analýza účetního standardu IFRS for SME**

**Analysis of the accounting standard IFRS for SMEs**

Bc. Tereza Šornová

Plzeň 2014

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Analýza účetního standardu IFRS for SME“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Písku, dne 2. prosince 2013

.....

podpis autora

## **Poděkování**

Děkuji za trpělivost, vstřícnost, cenné rady a připomínky při zpracování diplomové práce paní Ing. Janě Hinke, Ph. D. Dále děkuji paní Ing. Alžbětě Rakonczové, účetní firmy VEGACOM s. r. o., která poskytla informace potřebné k vypracování této práce.

<b>ÚVOD .....</b>	<b>7</b>
<b>CÍL A METODICKÝ POSTUP PRÁCE.....</b>	<b>8</b>
<b>1 DEFINICE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ.....</b>	<b>9</b>
1.1 POSTAVENÍ SME V EU.....	10
1.2 POSTAVENÍ SME V ČESKÉ REPUBLICE .....	11
<b>2 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ .....</b>	<b>13</b>
2.1 ÚČETNÍ PŘEDPISY V ČR.....	13
2.1.1 VYMEZENÍ POJMU ÚČETNICTVÍ.....	14
2.1.2 POŽADAVKY NA VEDENÍ ÚČETNICTVÍ.....	14
2.1.3 ÚČETNÍ ZÁSADY.....	15
2.1.4 STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA.....	17
2.1.5 ÚČETNÍ SOUSTAVY .....	18
2.1.6 ÚČETNÍ VÝKAZY .....	21
2.2 ÚČETNÍ PŘEDPISY SR .....	24
2.2.1 POŽADAVKY NA VEDENÍ ÚČETNICTVÍ.....	25
2.2.2 ÚČETNÍ ZÁSADY.....	25
2.2.3 STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA.....	27
2.2.4 ÚČETNÍ SOUSTAVY .....	27
2.2.5 ÚČETNÍ VÝKAZY .....	27
2.3 IFRS FOR SME .....	30
2.3.1 ZÁKLADNÍ PRINCIPY A KONCEPTY IFRS FOR SME .....	31
2.3.2 KRITERIA PRO VYKAZOVÁNÍ AKTIV, ZÁVAZKŮ, VÝNOSŮ A NÁKLADŮ .....	32
2.3.3 OCEŇOVÁNÍ AKTIV, ZÁVAZKŮ, VÝNOSŮ A NÁKLADŮ .....	35
2.3.4 PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....	37
2.3.5 ZÁKLADNÍ ZDROJE PRO JEDNOTLIVÉ ODDÍLY IFRS FOR SME .....	41
<b>3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI VEGACOM S.R.O. ....</b>	<b>42</b>
<b>4 IMPLEMENTACE IFRS FOR SME DO ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ SPOLEČNOSTI VEGACOM S. R. O. ....</b>	<b>44</b>
4.1 KOMPARACE ÚČETNÍCH STANDARDŮ ČR, SR A IFRS FOR SME .....	44
4.2 METODIKA PRO IMPLEMENTACI IFRS FOR SME VE FIRMĚ VEGACOM s. r. o. ....	53
4.2.1 PŘECHOD NA IFRS FOR SME ZE SLOVENSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....	55
4.2.2 PŘECHOD NA IFRS FOR SME Z ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	74
<b>5 VLIV UŽITÍ IFRS V MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNICÍCH NA MĚŘENÍ VÝKONNOSTI .....</b>	<b>89</b>
5.1 UKAZATELE RENTABILITY .....	89
5.2 UKAZATELE LIKVIDITY.....	90

5.3	UKAZATELE ZADLUŽENOSTI .....	91
<b>6</b>	<b>SOUHRN PROBLEMATIKY IFRS FOR SME .....</b>	<b>92</b>
	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>95</b>
	<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>96</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>97</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK .....</b>	<b>98</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>99</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>101</b>

## ÚVOD

Globalizace světové ekonomiky vede nejen k značnému nárůstu přeshraničního pohybu zboží, pracovních sil a kapitálu, ale i k potřebě všeobecně platných a uznávaných účetních norem, které umožní věrně a ve srovnatelné podobě zobrazit procesy na úrovni podniku. Lze tedy říci, že vedlejším efektem a důsledkem globalizace, je mimo jiné harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS v rámci Evropské unie, popř. US GAAP ve Spojených státech amerických.

Od 1. 1. 2005 jsou dle nařízení EU č. 1606/2002 povinny účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví také české obchodní společnosti, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v některém z členských států Evropské unie.

Téměř 95 % podniků Evropské unie, však dosud vede účetnictví pouze v souladu s právními předpisy mateřského státu, jde o tzv. malé a střední podniky (SME). Pro tyto firmy je typická malá kooperace na jednotném trhu, což lze přičítat zejména rozdílům mezi právními předpisy jednotlivých členských států, neexistenci společných účetních standardů a úpravy zdaňování podniků, složitému přístupu ke kapitálu a finančním zdrojům, minimální podpoře podnikání těchto podniků na jednotném trhu, špatnému přístupu k informacím, kulturním a jazykovým bariérám.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB) se tedy zaměřil na standardizaci účetních výkazů i pro tyto malé a střední podniky, s tím, že primárním cílem bylo navrhnout jednoduchou, kvalitní, srozumitelnou a vynutitelnou soustavu účetních standardů vhodnou pro SME v celosvětovém měřítku, dále minimalizovat obtížnost při sestavování účetních výkazů, vycházet z obdobného koncepčního rámce jako u IFRS a zjednodušit tak přechod k plným IFRS v případě, že se tak podniky rozhodnou, a v neposlední řadě vycházet z potřeb uživatelů těchto účetních výkazů. V roce 2004 Rada IASB předložila odborníkům a institucím první návrh v podobě diskusního materiálu. V následujícím období pak byly do návrhu zapracovány připomínky a k vyjádření byl představen „exposure draft“. Od 9. 7. 2009 pak vstoupila v platnost konečná podoba standardu, a to pod názvem „IFRS for SME“.

## **CÍL A METODICKÝ POSTUP PRÁCE**

Cílem této diplomové práce je vytvoření určitého metodického postupu pro přechod malých a středních podniků z účetnictví České a Slovenské republiky na účetnictví podle standardu IFRS for SME, včetně porovnání rozdílů v jednotlivých účetních systémech.

Údaje potřebné pro zpracování práce poskytla firma VEGACOM, s. r. o., která působí na Slovensku. Teoretická část je tedy založena na charakteristice účetních systémů České republiky, Slovenské republiky a účetního standardu IFRS for SME. Definován je nejen význam, funkce, ale i principy těchto účetních systémů.

V praktické části je nejprve přiblížen obor činnosti a ekonomické výsledky firmy za posledních pět let, poté je vytvořena tabulka shrnující odlišnosti mezi předpisy ČR, SR a IFRS for SME, následně je přímo na uvedený podnikatelský subjekt aplikován mezinárodní účetní systém IFRS for SME. Peněžní částky v části „přechod na IFRS for SME z českého účetnictví“ jsou pro větší přehlednost práce uvedeny v eurech.

V teoretické ani praktické části nejsou brány v potaz případy, které se ve společnosti nevyskytují, popř. pravděpodobně nebudou vyskytovat ani v budoucnu, tj. nejsou uvedeny podnikové kombinace, finanční nástroje, zaměstnanecké požitky. Firmy se netýká ani problematika investic do nemovitostí, proto není v hlavní části práce porovnávána, přesto je alespoň stručně uvedena v souhrnu. V práci není účtováno o DPH.

Teoretická část práce vychází z dostupné odborné literatury, praktická část je podložena zejména informacemi a účetními výkazy dané účetní jednotky, popř. konzultacemi s hlavní účetní firmy.

V posledních kapitolách je krátce přiblížen vliv standardu IFRS for SME na finanční výkonnost podniku, shrnuta řešená problematika a uveden závěr.

## 1 DEFINICE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ

Na základě nové definice malých a středních podniků, dále jen SME, vydané Evropskou komisí, která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2005, jsou rozlišovány tři typy podniků, a to mikropodnik, malý a střední podnik. Základními kritérii pro dělení podniků je počet zaměstnanců, velikost ročního obrátu a bilanční sumy rozvahy (viz. tabulka č.1).

Tab. č. 1: Definice Evropské komise pro zařazení podniku mezi SME

Kategorie podniku	Počet zaměstnanců	Roční obrat	Roční bilanční suma
Střední	< 250	≤ 50 milionů €	≤ 43 milionů €
Malý	< 50	≤ 10 milionů €	≤ 10 milionů €
Mikropodnik	< 10	≤ 2 milionů €	≤ 2 milionů €

Zdroj: <[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme\\_definition/sme\\_user\\_guide\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_cs.pdf)>

Pojem počet zaměstnanců zahrnuje jak osoby zaměstnané na plný pracovní úvazek, tak i částečný, a to včetně sezónních pracovníků. Do této kategorie patří kromě osob pracujících pro podnik v podřízeném postavení, které jsou považovány za zaměstnance v souladu s vnitrostátním právem, také vlastníci řídící společnost a společníci zapojení do běžné činnosti podniku a využívající finančních výhod, které z podniku plynou. Počet zaměstnanců měří ukazatel „roční pracovní jednotka“.

Pokud chce podnik zjistit svůj roční obrat, musí sumu příjmů z prodeje výrobků/zboží a služeb, které obdržel v průběhu sledovaného roku, snížit o vyplacené slevy. Takto zjištěný obrat podniku nesmí zahrnovat daň z přidané hodnoty ani jiné nepřímé daně.

Bilanční suma rozvahy se pak odvíjí od hodnoty hlavních aktiv společnosti.

Nová definice dále stanovuje, že pokud podnik překročí určené prahy po dvou po sobě jdoucích účetních obdobích, ztrácí postavení SME. Hranici pro roční obrat a bilanční sumu však není povinné splnit v obou případech.



Kromě uvedených základních kritérií se sleduje i nezávislost mezi jednotlivými typy podniků, tj. nezávislymi, partnerskými a propojenými, a to s cílem zabránit zneužívání postavení malého nebo středního podniku (Evropská společenství, 2006)<sup>1</sup>.

## **1.1 POSTAVENÍ SME V EU**

Mezi současnými 27 členskými státy EU je možné nalézt přibližně 99,8 % malých a středních podniků, které vytváří asi 67,4 % všech pracovních míst. Na účetní přidané hodnotě se tento typ podniků podílí z 58,1 % (SBA, 2012)<sup>2</sup>. Lze tedy říci, že SME mají v evropském hospodářství výsadní roli, neboť jsou zdrojem pracovních příležitostí, inovací, podnikatelských dovedností a konkurenceschopnosti.

Tab. č. 2: Struktura podnikatelských subjektů v EU

<b>Velikost podniku</b>	<b>Počet podniků podíl</b>	<b>Zaměstnanost podíl</b>	<b>Přidaná hodnota Podíl</b>
Střední	1,1%	17,2%	18,4%
Malý	6,5%	20,6%	18,5%
Mikropodnik	92,2%	29,6%	21,2%
SME celkem	99,8%	67,4%	58,1%

Zdroj: <[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic_cs.pdf)>

Na rozdíl od velkých podniků musí SME čelit řadě překážek. Mezi problémy, kterým jsou SME vystaveny, patří mimo jiné ztížený přístup ke kapitálu, kdy tento typ podniků často není schopen poskytnout záruky, které tradiční půjčovatelé požadují. S omezenými zdroji potom souvisí omezený přístup k informacím, novým technologiím a inovacím (Paseková, 2008)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> *Nová definice malých a středních podniků*. [online] Evropská společenství, 2006, Aktualizace 26. 4. 2006, [cit. 25. 8. 2013] Dostupné na [www: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme\\_definition/sme\\_user\\_guide\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_cs.pdf)

<sup>2</sup> *Přehled údajů SBA 2012* [online] Brusel: Evropská společenství, 2012, Aktualizace 4. 4. 2013, [cit. 30. 8. 2013] Dostupné na [www: <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic\\_cs.pdf>](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic_cs.pdf)

<sup>3</sup> PASEKOVÁ, M. a kol.: *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 184 s., ISBN 978-80-7357-866-4

Další významnou překážku představuje neúměrné zvyšování vyvolaných nákladů zdanění pro SME podnikající na jednotném trhu ve formě ekonomicky spojených jednotek, a to v důsledku existence 27 odlišných systémů účetnictví a daňových systémů EU. Na rozdíl od velkých společností, které jsou ve většině případů povinny sestavovat účetní výkazy podle IAS/IFRS, SME tuto povinnost nemají. Úkolem do budoucna se tedy stala harmonizace účetních systémů pro SME (Bohušová, 2008)<sup>4</sup>.

## **1.2 POSTAVENÍ SME V ČESKÉ REPUBLICCE**

Hospodářství České republiky (ČR) patří mezi demokratickými zeměmi východní a střední Evropy k nejrozvinutějším a relativně stálým. Do roku 2013 byl pokles HDP v ČR v důsledku probíhající krize a v porovnání s členskými státy EU s podobným hospodářstvím pouze mírný. Množství malých a středních podniků a počet lidí v nich zaměstnaných se tedy nijak významně nezměnil.

Tab. č. 3: Struktura podnikatelských subjektů v ČR

<b>Velikost podniku</b>	<b>Počet podniků podíl</b>	<b>Zaměstnanost podíl</b>	<b>Přidaná hodnota podíl</b>
Střední	0,7%	19,7%	20,3%
Malý	3,7%	19,3%	15,7%
Mikropodnik	95,4%	30,9%	19,9%
SME celkem	99,9%	69,9%	44,1%

*Zdroj: <[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic_cs.pdf)>*

Sektor českých malých a středních podniků je tvořen převážně mikropodniky. V porovnání s velkými podniky, jejichž množství od roku 2008 nepřetržitě klesá, zastoupení mikropodniků v české ekonomice se až do roku 2010 zvyšovalo. Mikropodniky si také vedly lépe než ostatní malé a střední podniky ve smyslu nově vytvořených pracovních míst.

<sup>4</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

Přestože počet malých a středních podniků roste a ustálil se nad průměrem EU, Česká republika měla v roce 2012 asi o 3000 malých a středních podniků méně, než tomu bylo v předchozím období.

Přidaná hodnota vytvořená českými SME trvale převyšuje EU jako celek (SBA, 2012)<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> *Přehled údajů SBA 2012* [online] Brusel: Evropská společnost, 2012, Aktualizace 4. 4. 2013, [cit. 30. 8. 2013]  
Dostupné na www: <[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic_cs.pdf)>

## **2 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ**

### **2.1 ÚČETNÍ PŘEDPISY V ČR**

Do konce první světové války byly české země součástí Rakouska-Uherska, pro české podniky tedy platila rakouská zákonná úprava rozvahy. Již ze Všeobecného rakouského zemského práva přijatého v roce 1798 plynula povinnost sestavovat bilanci. O několik desítek let později byl přijat Všeobecný obchodní zákoník nařizující každému obchodníkovi nebo společnosti sestavení rozvahy při zahájení činnosti a jeho aktualizace v každém dalším roce. Tento rakouský obchodní zákoník posloužil při vzniku Československé republiky jako základ pro zákon č. 11/1918 Sb., který byl užíván až do roku 1948.

V roce 1964 následoval Hospodářský zákoník, který platil až do roku 1991. Na základě jeho ustanovení byla povinnost vést účetnictví nahrazena povinností sledovat dlouhodobý státní plán rozvoje národního hospodářství, který byl vyhlášen zákonem. Informace povinně zahrnuté v informační soustavě jednotlivých organizací pak vymezoval Zákon o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací.

V roce 1990 vstoupil v platnost Zákon o soukromém podnikání občanů a Vyhláška MF Československé federativní republiky (dále jen ČSFR) č. 23/1990 Sb. o účetnictví. Obě zmíněné normy byly od roku 1992 nahrazeny ustanoveními Obchodního zákoníku.

Zákonnou úpravu získalo české účetnictví až se Zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který byl přijat na schůzi obou sněmoven Federálního shromáždění ČSFR v prosinci 1991. Účinnost zákona nastala dnem 1. 1. 1992, od této chvíle byl zákon několikrát novelizován. Nový systém vycházel ze zásad, které byly ve světě již dlouhodobým fungováním ověřeny. Jistou podobu lze spatřovat s kontinentálním systémem, tj. s účetním systémem ve Francii a v Německu.

### 2.1.1 VYMEZENÍ POJMU ÚČETNICTVÍ

„Účetnictvím rozumíme nepřetržité modelové zobrazení reálného pohybu hodnoty, který se uskutečňuje v reálném ekonomickém systému v jednotě i rozpornosti své majetkové a vlastnické stránky“ (Strouhal, 2011)<sup>6</sup>.

Zjednodušeně je tedy možné si účetnictví představit jako určitý systém zaznamenávání informací o hospodářských operacích, při kterých se mění výše a struktura majetku a závazků účetní jednotky v průběhu její existence.

### 2.1.2 POŽADAVKY NA VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

Na informace zahrnuté v účetnictví firmy jsou kladeny následující kvalitativní požadavky (Strouhal, 2011)<sup>7</sup>:

#### **Srozumitelnost**

Informace by měly být srozumitelné pro uživatele, kterým jsou určeny. Předpokládá se však, že tito uživatelé mají dostatečné poznatky o podnikatelských a ekonomických aktivitách a o účetnictví.

#### **Významnost**

Za významnou je považována ta informace, která pomáhá uživatelům hodnotit minulé, stávající nebo budoucí události a zároveň potvrdit nebo opravit jejich minulé hodnocení.

#### **Spolehlivost**

Za spolehlivou lze považovat informaci, která podává věrný a poctivý obraz, zobrazuje podstatu a ekonomickou realitu, je nestranná, je předložená v souladu se zásadou opatrnosti tzn., nejsou nadhodnocovány ani výnosy/aktiva, ani podhodnocovány náklady/závazky, je úplná.

---

<sup>6</sup> STROUHAL, J. a kol.: *Účetnictví 2011. Velká kniha příkladů*. 1. vydání, Brno: Computer Press a. s., 2011, 798 s., ISBN 978-80-251-3389-7

<sup>7</sup> STROUHAL, J. a kol.: *Účetnictví 2011. Velká kniha příkladů*. 1. vydání, Brno: Computer Press a. s., 2011, 798 s., ISBN 978-80-251-3389-7

## **Srovnatelnost**

Uživatelé účetních výkazů musí mít možnost porovnat účetní závěrky podniku v průběhu času nebo navzájem mezi různými podniky. Účetní jednotka by tedy měla používat konzistentní oceňování a účtování v případě obdobných účetních operací.

## **Dokladovost**

Účetní informace jsou obsaženy v účetních dokladech. Tyto doklady tedy musí být úplné, přesné, pravdivé, přehledné a včasné.

### **2.1.3 ÚČETNÍ ZÁSADY**

Hlavní účetní zásadu představuje věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví. Tato zásada by měla být naplněna dodržováním níže vymezených účetních zásad. Zákon o účetnictví definuje v § 7 věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví takto:

*„Zobrazení je **věrné**, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je **poctivé**, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.“*

### **DALŠÍ ÚČETNÍ ZÁSADY**

Podvojně účetnictví je založeno na řadě dalších zásad. U zásad, které jsou vzájemně v rozporu, musí sama účetní jednotka nalézt rozumný kompromis, díky němuž může být realizována hlavní ze zásad a to věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví. Mezi další účetní zásady se řadí předpoklad:

- **akruální báze** - výsledky transakcí a ostatních událostí jsou uznány, zaznamenány a zohledněny v účetních závěrkách za období, ke kterým se skutečně vztahují,
- **trvání účetní jednotky** - předpoklad, že podnik bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti, nemá v úmyslu ani není nucen likvidovat nebo omezit rozsah své činnosti,

- **jedné účetní jednotky** - informace v účetnictví se týkají jedné konkrétní účetní jednotky,
- **oceňování v peněžních jednotkách** - předmětem účetnictví mohou být pouze takové činnosti, které lze měřit pomocí peněžních jednotek,
- **oceňování v historických cenách** – majetek bychom měli v účetnictví zachytit v ceně, za níž jsme ho pořídili,
- **stále kupní síly peněžní jednotky** – nezohledňuje existenci inflace v ekonomice, peněžní jednotky mají stále stejnou kupní sílu, což je nereálné,
- **realizační princip** – výnos bychom měli uznat v okamžiku jeho realizace a nikoliv v okamžiku jeho úhrady; požadavek na uznání nákladů, jež byly za účelem dosažení těchto výnosů vynaloženy, v tomtéž období, kdy byly realizovány výnosy,
- **opatrnosti** – vykázat v účetnictví pouze takové zisky, kterých účetní jednotka skutečně dosáhla; ztráty, které jsou účetní jednotce k okamžiku uzavírání účetnictví známy, by měly být vykázány realizované, ale i očekávané,
- **konsistence** - účetní jednotka by měla používat stejné způsoby účtování a oceňování, a to nejen v rámci sledovaného účetního období, ale i mezi jednotlivými účetními obdobími,
- **objektivity účetních informací** - údaje uvedené v účetních výkazech jsou nezaujaté a založené na ověřitelných skutečnostech,
- **měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech** – účetní jednotka stanovuje výsledek hospodaření za každé účetní období,
- **přednosti obsahu před formou** - účetní operace bychom měli vykazovat podle jejich skutečné podstaty, a nikoliv podle jejich právního ustanovení – v praxi se nedodrhuje (např. finanční leasing u nájemce),
- **kritérium cena versus užitek** - náklady na zjištění informace by nikdy neměly převýšit užitek, který ze získání dodatečné informace plyne.

## 2.1.4 STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA

Český účetní legislativní rámec pro podnikatele tvoří v roce 2013 následující základní předpisy:

- a) *Zákon o účetnictví 563/1991 Sb.*,
- b) *Vyhláška 500/2002 Sb.*, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- c) *České účetní standardy pro podnikatele.*

Doplňující předpisy tvoří:

- *Vyhláška 501/2002 Sb.*, kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou finančními institucemi,
- *České účetní standardy pro finanční instituce,*
- *Zákon 586/1992 Sb.* o daních z příjmů,
- *Zákon 593/1992 Sb.* o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- *Zákon 513/1991 Sb.*, obchodní zákoník, aj.

### **ZÁKON O ÚČETNICTVÍ Č. 563/1991 SB.**

Zákon o účetnictví představuje základní kámen účetního systému České republiky. Tento zákon definuje účetní jednotky a soustavu podvojného účetnictví, předmět účetnictví a účetní období, stanoví základní povinnosti při vedení účetnictví, při používání účetních metod, definuje účetní knihy včetně jejich otevírání a uzavírání, účetní doklady, archivaci účetních záznamů, inventarizaci a účetní závěrku. Dále stanoví pravidla pro oceňování a upravuje způsob vydávání další účetní metodiky.

Zákon o účetnictví tvoří rámec pro vznik a platnost dalších účetních předpisů, pro přípravu, tvorbu a prosazení účetní metodiky platné pro konkrétní skupiny podnikatelských účetních jednotek.



## **VYHLÁŠKA č. 500/2002 SB.**

Tato prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele byla vydána Ministerstvem financí na základě § 37a zákona č. 353/2001 Sb., kterým se měnil zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Vyhláška upravuje rozsah a určité části individuální a konsolidované účetní závěrky pro podnikatele, obsahové vymezení položek individuálních účetních závěrek, úpravu účetních výkazů (tj. rozvahy a výkazu zisku a ztráty), uspořádání a označování položek individuální i konsolidované účetní závěrky, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití.

## **ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY**

Cílem českých účetních standardů je zajištění souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Standardy popisují účetní metody, postupy účtování a jejich obsah nesmí být v rozporu s jednotlivými ustanoveními zákona o účetnictví ani jinými právními předpisy.

Vydání standardů se oznamuje ve Finančním zpravodaji. Ministerstvo financí ČR vede registr již vydaných standardů.

### **2.1.5 ÚČETNÍ SOUSTAVY**

Od roku 2004 rozlišujeme tři základní účetní soustavy, a to daňovou evidenci (tj. dříve jednoduché účetnictví), kamerální účetnictví a účetnictví podvojně.

## **DAŇOVÁ EVIDENCE**

Daňovou evidenci upravuje § 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Tato účetní soustava slouží k zjištění základu daně z příjmů. Povinnost vést evidenci mají všechny fyzické osoby, které dosahují zdanitelných příjmů, tj. příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a při tvorbě základu daně uplatňují skutečně vynaložené výdaje, zároveň však nevedou účetnictví (Bohdalová, 2013)<sup>8</sup>. Daňová evidence musí

---

<sup>8</sup> BOHDALOVÁ, M. *Vedení účetnictví nebo daňové evidence* [online] Praha: Účtování, 2013, Aktualizace 21. 4. 2013, [cit. 15. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Vedeni-ucetnictvi-nebo-danove-evidence-&idc=96>>

obsahovat údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, majetku a závazcích podniku (Zákon č. 586/1992 Sb.)<sup>9</sup>.

## KAMERÁLNÍ ÚČETNICTVÍ

Jde spíše o historickou formu účetnictví. Kamerální účetnictví zaznamenává příjmy a výdaje v organizacích a orgánech veřejné správy. Od dalších soustav se liší ve způsobu zachycování a posuzování účetních případů, na něž pohlíží jako na příjmy a výdaje peněžních prostředků členěných na rubriky (Strouhal, 2011)<sup>10</sup>.

## PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ

Na rozdíl od daňové evidence, podvojně účetnictví zobrazuje majetek, závazky pro účely vedení firmy a její finanční řízení. Obecně platná pravidla vymezuje zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který také stanoví, kdo a odkdy je povinen tuto účetní soustavu vést:

- *PO se sídlem v ČR* (ode dne vzniku do dne zániku);
- *zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost dle zvláštního zákona* (ode dne zahájení činnosti na území ČR);
- *organizační složky státu* (ode dne vzniku do dne zániku);
- *FO zapsané v obchodním rejstříku* (ode dne zápisu do dne výmazu z OR);
- *ostatní FO, které překročí obrát za kalendářní rok 25 mil. Kč* (od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, kdy se FO staly účetní jednotku, do posledního dne účetního období, kdy přestaly být účetní jednotku);
- *ostatní FO, které vedou účetnictví dobrovolně* (od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, kdy se FO rozhodly vést účetnictví, do

---

<sup>9</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [online] Praha: Business Center, 2012, Aktualizace 2012, [cit. 10. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast1.aspx>>

<sup>10</sup> STROUHAL, J. a kol.: *Účetnictví 2011. Velká kniha příkladů*. 1. vydání, Brno: Computer Press a. s., 2011, 798 s., ISBN 978-80-251-3389-7

posledního dne účetního období, kdy se FO rozhodly vedení účetnictví ukončit, nenastala-li povinnost dle § 1, odst. 2 písm. d, e, g, h);

- *FO, které jsou účastníky sdružení, jehož alespoň jeden účastník je povinen účetnictví vést* (ode dne, kdy se staly účastníky sdružení nebo kdy se některý z účastníků sdružení stal účetní jednotkou do posledního dne účetního období, kdy přestala být účastníky);
- *ostatní FO, kterým to ukládá zvláštní právní předpis* (ode dne zahájení činnosti do dne ukončení činnosti, nestanoví-li zákon jinak).

Zákon vymezuje dvojí rozsah vedení účetnictví:

**PLNÝ ROZSAH**, který znamená vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky plně v souladu s veškerými ustanoveními zákona o účetnictví, s účetními metodami danými zákonem, vyhláškami či účetními standardy, včetně sestavení a uveřejnění závěrky v plném rozsahu. V plném rozsahu vedou účetnictví vždy obchodní společnosti, státní podniky a družstva, s výjimkou bytových družstev, které nepodléhají povinnému auditu, a družstev, která byla založena k zajišťování sociálních, aj. potřeb svých členů (Ryneš, 2011)<sup>11</sup>. Obchodní společnosti, které obchodují na burze CP nebo jsou konsolidující účetní jednotkou, která je emitentem CP registrovaných na regulovaném trhu CP v členských státech EU, vedou nejen účetnictví v plném rozsahu, ale při účtování a sestavování účetní závěrky používají také Mezinárodní účetní standardy (Ryneš, 2011)<sup>12</sup>.

**ZJEDNODUŠENÝ ROZSAH** podle § 9 odst. 3 až 5 zákona o účetnictví mohou vést pouze:

- fyzické osoby, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, tzn. nesplňují alespoň dvě ze tří podmínek auditu (bilanční suma je více než 40 mil. Kč, obrat je více než 80 mil. Kč a průměrný přepočtený počet zaměstnanců je více než 50);

---

<sup>11</sup> RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. 11. vydání, Olomouc: ANAG, 2011, 1031 s., ISBN 978-80-7263-633-4

<sup>12</sup> RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. 11. vydání, Olomouc: ANAG, 2011, 1031 s., ISBN 978-80-7263-633-4

- občanská sdružení a jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu;
- církve a náboženské nebo církevní instituce, které jsou PO evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností;
- obecně prospěšné společnosti;
- honební společenstva;
- nadační fondy;
- společenství vlastníků bytových jednotek;
- bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem;
- družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních či jiných potřeb svých členů;
- příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel;
- další účetní jednotky, u nichž to umožňuje zvláštní právní předpis.

Všechny ostatní účetní jednotky vedou povinně účetnictví v plném rozsahu.

Zjednodušený rozsah vedení účetnictví zahrnuje možnost sestavit účtový rozvrh na úrovni účtových skupin, spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nepoužívat analytické a podrozvahové účty. Účetní jednotky zároveň neúčtují o rezervách a opravných položkách (s výjimkou položek upravených dle zvláštního zákona) a nepřeceňují ke konci roku majetek na reálnou hodnotu (Ryneš, 2011)<sup>13</sup>.

### **2.1.6 ÚČETNÍ VÝKAZY**

Účetní výkazy, jako součást účetní závěrky, poskytují uživateli, resp. státu, akcionářům, burzám, bankám, věřitelům, aj., škálu informací o majetkové, finanční a důchodové situaci podniku. Účetní závěrka je tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou k účetním výkazům. Účetní závěrka musí navíc zahrnovat i přehled o peněžních tocích (tj. Cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu, a to v případě, kdy k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě tato

---

<sup>13</sup> RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. 11. vydání, Olomouc: ANAG, 2011, 1031 s., ISBN 978-80-7263-633-4

kriteria: aktiva celkem tvoří více než 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu je více než 80 mil. Kč (Zákon č. 563/1991 Sb.)<sup>14</sup>.

Prováděcí vyhláška pak dále specifikuje požadavky na jednotlivé výkazy a rozsah povinností při sestavování účetní závěrky.

### **2.1.6.1 ROZVAHA**

Rozvaha mapuje finanční pozici účetní jednotky, a proto zaznamenává, jak položky majetku a jiných aktiv, tak i závazků a jiných pasiv. Aktiva jsou vykazována v brutto hodnotách korigovaných o oprávky, popř. o opravné položky. Tento výkaz zohledňuje také zlaté bilanční pravidlo, tj. hodnota pasiv musí být rovna netto hodnotě aktiv. Konkrétní položky rozvahy jsou definovány v rámci § 5 – 19 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., forma výkazu je pak stanovena Přílohou 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Strouhal, 2011)<sup>15</sup>.

### **2.1.6.2 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY**

Výkaz zisku a ztráty podává informaci o finanční výkonnosti účetní jednotky. Výkaz zisku a ztráty zahrnuje položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření firmy. Jednotlivé položky tohoto výkazu podrobně definuje § 20 – 38 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., formát výkazu je součástí Přílohy 2 (tj. druhové členění nákladů) a Přílohy 3 (tj. účelové členění nákladů) Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Strouhal, 2011).

### **2.1.6.3 PŘÍLOHA**

Příloha objasňuje a doplňuje informace zahrnuté v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Na základě § 39 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. by měla obsahovat: všeobecné informace o účetní jednotce, informace o účetních zásadách, metodách oceňování a způsobech odpisování, doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty, informace o propojených osobách, včetně půjček a úvěrů, další informace.

---

<sup>14</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví [online] Praha: Business Center, 2012, Aktualizace 2012, [cit. 10. 9. 2013]  
Dostupné na [www: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx#par20>](http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx#par20)

<sup>15</sup> STROUHAL, J. a kol.: *Účetnictví 2011. Velká kniha příkladů*. 1. vydání, Brno: Computer Press a. s., 2011, 798 s., ISBN 978-80-251-3389-7

#### **2.1.6.4 PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH**

Přehled o peněžních tocích je rozpisem vybraných položek majetku, který podává informaci o příjmech a výdajích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, a to v členění na provozní, investiční a finanční činnost v průběhu celého účetního období (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)<sup>16</sup>. Uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích upravuje § 41 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

#### **2.1.6.5 PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU**

Dle § 44 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., podává přehled o změnách vlastního kapitálu svým uživatelům informace o zvýšení či snížení složek vlastního kapitálu v průběhu běžného období.

---

<sup>16</sup> *Vyhláška č. 500/2002 Sb.* [online] Praha: Business Center, 2012, Aktualizace 2012 [cit. 15. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>](http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/)

## **2.2 ÚČETNÍ PŘEDPISY SR**

Předmětem účetnictví dle zákona o účetnictví č. 431/2002 sbírky zákonů Slovenské republiky (dále jen Z. z.) je účtování skutečností týkajících se stavu a pohybu majetku, stavu a pohybu závazků, příjmů, výdajů, výnosů, nákladů a výsledku hospodaření účetní jednotky.

Součástí výše uvedeného zákona je také vymezení jednotlivých pojmů:

- **majetek** = aktiva účetní jednotky, která jsou výsledkem minulých událostí, dají se spolehlivě ocenit podle § 24 – 28, a v budoucnosti pravděpodobně zvýší ekonomický užitek účetní jednotky (vykazuje se v rozvaze účetní závěrky nebo ve výkaze o majetku a závazcích);
- **závazek** = existující povinnost účetní jednotky, která vznikla z minulých událostí, dá se spolehlivě ocenit podle § 24 - 28, a pravděpodobně v budoucnosti sníží ekonomické užítky účetní jednotky (vykazuje se v rozvaze účetní závěrky nebo ve výkazu o majetku a závazcích);
- **výnos** = zvýšení ekonomických užitků účetní jednotky v účetním období, které můžeme spolehlivě ocenit;
- **ekonomický užitek** = možnost přímo nebo nepřímo přispět k toku peněžních prostředků a jejich ekvivalentům;
- **náklad** = snížení ekonomických užitků účetní jednotky v účetním období, které můžeme spolehlivě ocenit;
- **příjem** = přírůstek peněžních prostředků účetní jednotky nebo jejich ekvivalentů;
- **výdaj** = úbytek peněžních prostředků účetní jednotky nebo jejich ekvivalentů;
- **výsledek hospodaření** = oceněný výsledný efekt činnosti účetní jednotky, který byl dosažen v daném účetním období;
- **aktiva** = ekonomické prostředky, které jsou výsledkem minulých událostí, a od kterých se očekává, že v budoucnosti povedou k zvýšení ekonomických užitků (tvoří je majetek a jiná aktiva);

- **jiná aktiva** = část aktiv účetní jednotky, které nesplňují podmínky pro jejich zaúčtování na účtech hlavní knihy (vykazují se v účetní závěrce v poznámkách);
- **pasiva** = zdroje majetku představující celkovou sumu závazků účetní jednotky včetně jiných pasiv a rozdílu majetku a závazků;
- **jiná pasiva** = povinnosti účetní jednotky, které nesplňuje podmínky pro jejich zaúčtování na účtech hlavní knihy (vykazují se v účetní závěrce v poznámkách).

### 2.2.1 POŽADAVKY NA VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

Účetní jednotka je povinna účtovat tak, aby účetní závěrka poskytovala věrný a poctivý obraz o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, a o finanční situaci firmy.

Zákon o účetnictví č. 431/2002 Z. z. Slovenské republiky stanoví, že:

*„Zobrazení v účetní závěrce je **věrné**, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnosti a je v souladu s ustanovenými účetními zásadami a účetními metodami. Zobrazení v účetní závěrce je **pravdivé**, pokud jsou při něm použité účetní zásady a účetní metody, které vedou k dosažení věrného zobrazení skutečností v účetní závěrce.“*

### 2.2.2 ÚČETNÍ ZÁSADY

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví správné, úplné, prokazatelné, srozumitelné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Účetnictví účetní jednotky je dle zákona o účetnictví č. 431/2002 Z. z.:

- **správné**, pokud účetní jednotka vede účetnictví podle tohoto zákona a ostatních souvisejících předpisů;
- **úplné**, pokud účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy podle § 3 a za toto účetní období sestavila individuální účetní závěrku, případně konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu podle § 20, případně konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila údaje podle § 21 a má o těchto skutečnostech všechny účetní záznamy;



- **prokazatelné**, pokud všechny účetní záznamy jsou prokazatelné (§ 32) a účetní jednotka provedla inventarizaci;
- **srozumitelné**, pokud umožňuje podle § 4 odst. 8 jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů v návaznosti na použité účetní zásady a účetní metody (§ 4 odst. 2) a obsah účetních záznamů v návaznosti na použité formy účetních záznamů (§ 31 odst. 2);
- vedeno **způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů**, pokud účetní jednotka je schopná zabezpečit trvalost po celou dobu zpracování a úschovy podle § 31 až § 36.

## DALŠÍ ÚČETNÍ ZÁSADY

Zákon o účetnictví č. 431/2002 Z. z. Slovenské republiky dále stanoví, že účetní jednotka:

- účtuje a vykazuje účetní případy v období, s kterým časově i věcně souvisí;
- musí používat v jednom účetním období stejné účetní metody a účetní zásady;
- postupuje v účetním období podle § 4 odst. 2., tj. náklady/výnosy účtuje účetní jednotka v účetním období, ve kterém vznikly, bez ohledu na den jejich vzniku, zaplacení nebo den vyrovnání jiným způsobem, výdaje/příjmy pak účtuje vždy v tom období, v kterém dojde k jejich úhradě nebo obdržení;
- je povinna vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku za účetní jednotku jako celek;
- je povinna vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů;
- je povinna vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v peněžních jednotkách měny euro;
- povinna vést účetnictví a sestavit účetní závěrku ve státním jazyce;
- a účetním obdobím je kalendářní rok, pokud zákon nestanoví jinak (tj. může být i hospodářský rok, tedy období nepřetržitě po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců, které není shodné s kalendářním rokem).

### 2.2.3 STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA

Vedení účetnictví Slovenské republiky upravuje:

- a) *Zákon o účetnictví č. 431/2002 Z. z.,*
- b) *Obchodní zákoník (§35 – 40),*
- c) *Postupy účtování MF SR,*
- d) *Opatření č. 4455/2002 o obsahu účetní závěrky.*

### 2.2.4 ÚČETNÍ SOUSTAVY

Účetní jednotka je podle zákona o účetnictví č. 431/2002 Z. z. povinna účtovat v soustavě **podvojného účetnictví**, přičemž slovenské účetní předpisy nerozlišují zjednodušenou a plnou verzi účetnictví jako je tomu v ČR, a to s výjimkou:

- podnikatelů, kterým to umožňuje zvláštní předpis,
- fyzických osob,
- občanských sdružení, jejich organizačních složek, které mají právní subjektivitu, organizačních složek Matice slovenské, které mají právní subjektivitu, sdružení právnických osob, společenství vlastníků bytů a nebytových prostor, neinvestičních fondů, mysliveckých a neziskových organizací poskytujících všeobecně prospěšné služby, pokud nepodnikají a pokud jejich příjmy nedosáhnou v předcházejícím účetním období 200 tis. eur,
- církevních a náboženských společností, jejich orgánů a církevních institucí, které mají právní subjektivitu, pokud nepodnikají,

kterí mohou vést pouze **jednoduché účetnictví**.

### 2.2.5 ÚČETNÍ VÝKAZY

Účetní výkazy tvoří nezbytnou součást účetní závěrky firmy. Ta představuje určitou prezentaci skutečností, které jsou předmětem účetnictví. Účetní závěrka tvoří jeden celek a zahrnuje všeobecné náležitosti, rozvahu, výkaz zisků a ztrát a poznámky.

Podrobnosti týkající se uspořádání, označování, obsahového vymezení a rozsahu údajů, jež musí být v účetní závěrce obsaženy, stanoví Opatření MF Slovenské republiky č. 4455/2003-92.

#### **2.2.5.1 ROZVAHA**

V rozvaze se zaznamenávají informace o majetku, závazcích, rozdílu majetku a závazků účetní jednotky ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a ke dni ke kterému se sestavuje účetní závěrka za bezprostředně předcházející účetní období.

Obsahové vymezení položek rozvahy navazuje jak na odpovídající účty rámcové účtové osnovy, tak i na účty, které si účetní jednotka sama vytvořila pro svou potřebu a uvedla je v účtovém rozvrhu. Vzor horizontální rozvahy je uveden v Příloze A).

Dlouhodobé a krátkodobé pohledávky či závazky se v rozvaze vykazují podle zůstatkové doby jejich splatnosti ke dni sestavení účetní závěrky, přičemž zlomovým okamžikem je 12 měsíců.

#### **2.2.5.2 VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT**

Ve výkazu zisků a ztrát řádné účetní závěrky a mimořádné účetní závěrky uvádí účetní jednotka náklady a výnosy v členění na provozní, finanční a mimořádné (SÚP znají také druhové a účelové členění nákladů). Stejně tak i výsledek hospodaření je rozdělen na tři části podobně jako v ČR. Je tedy možné rozlišit výsledek hospodaření z hospodářské, finanční či mimořádné činnosti.

Obsahové vymezení položek výkazu zisků a ztrát, obdobně jako rozvaha účetní jednotky, navazuje na příslušné účty rámcové účtové osnovy či účty vytvořené účetní jednotkou. Předepsaný výkaz zisků a ztrát má vertikální formu. Vzor výkazu zisků a ztrát stanovený MF Slovenské republiky uvádí Příloha B).

#### **2.2.5.3 POZNÁMKY**

V poznámkách se uvádí informace, které slouží k vysvětlení a doplnění údajů z rozvahy a výkazu zisků a ztrát, případně dalších výkazů a údajů, které je vysvětlují a doplňují, tj. např. Přehled o změnách vlastního kapitálu. V poznámkách se uvádí také informace,

keré se týkají použití účetních zásad a metod, a další informace podle požadavků ustanovených zákonem. V poznámkách uvede účetní jednotka mimo jiné informace o skutečnostech, které ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, nevykazuje v ostatních součástech účetní závěrky, ale jejichž důsledky mohou změnit významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky. Do této části účetní jednotka mimo jiné uvede také vymezení a souhrn vzniklých nákladů vůči auditorovi nebo auditorské společnosti za účetní období.

Účetní jednotka je povinna nechat ověřit účetní závěrku auditorem, pokud je družstvem nebo obchodní společností povinně vytvářející základní jmění, a ke dni sestavení účetní závěrky a za bezprostředně předcházející účetní období splnila alespoň dvě z těchto podmínek:

- celková suma majetku přesáhla 1 mil. eur,
- čistý obrat přesáhl 2 mil. eur,
- průměrný přepočítaný počet zaměstnanců v jednom účetním období přesáhl 30;
- popř. je obchodní společností a družstvem, jehož cenné papíry jsou přijaté k obchodování na regulovaném trhu, které tuto povinnost stanoví speciální předpis, nebo která sestavuje účetní závěrku podle § 17a Zákona o účetnictví č. 431/2002 Z. z. Slovenské republiky.

Účetní jednotka, která má povinnost ověření účetní závěrky auditorem, musí sestavit a uvést v Poznámkách také Přehled o peněžních tocích. V Přehledu o peněžních tocích účetní jednotka oddělí činnost provozní, investiční a finanční. U peněžních toků z provozní činnosti si firma může zvolit způsob výpočtu, tj. přímou či nepřímou metodou. Peněžní toky z finanční a investiční činnosti však musí vykazovat pouze metodou přímou.

## **2.3 IFRS FOR SME**

V roce 2001 byla rada IASB pověřena vypracováním mezinárodně přijatelných účetních standardů pro podniky bez zvýšeného veřejného zájmu (tj. SME). Úkolem IASB bylo navržení standardu pro SME, který by mohl být aplikován při sestavování finančních výkazů pro podnikatelské subjekty a to tak, aby informace získané z těchto finančních výkazů byly srovnatelné jak v čase, tak i mezipodnikově (Bohušová, 2008)<sup>17</sup>.

Účetní standardy IFRS for SME byly poprvé publikovány 9. 7. 2009, fungují samostatně a jsou na plných IFRS nezávislé. Součástí standardu je také důvodová zpráva (tj. Basis for Conclusions) a implementační příručka, která zahrnuje jak příklad účetních výkazů pro SME a prezentaci účetní závěrky, tak i seznam požadavků na zveřejnění.

Samotné rozhodnutí o užívání těchto standardů závisí vždy na národních právních, popř. regulačních orgánech, a tvůrčích standardů v konkrétních zemích (IFRS for SME, 2009)<sup>18</sup>.

### **DEFINICE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ DLE IFRS FOR SME**

SME jsou chápány jako účetní jednotky (IFRS for SME, 2009), které:

- nemají veřejnou odpovědnost,
- zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele (tj. vlastníky, věřitele a ratingové agentury).

Účetní jednotka má veřejnou odpovědnost (IFRS for SME, 2009), jestliže:

- působí jako zmocněnec držící aktiva široké skupiny subjektů (tj. jde o banku, pojišťovnu, obchodníka s cennými papíry, svěřenecký fond nebo investiční banku);

---

<sup>17</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

<sup>18</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

- obchoduje nebo vydává k obchodování na veřejném trhu své dluhopisy, popř. další kapitálové nástroje (tj. na domácí/zahraniční burze nebo OTC trhu, včetně všech místních a regionálních trhů).

### **2.3.1 ZÁKLADNÍ PRINCIPY A KONCEPTY IFRS FOR SME**

Základní koncepty a zásady mezinárodních účetních standardů řeší oddíl 2 IFRS for SME, který mimo jiné popisuje cíle účetní závěrky malých a středních podniků včetně požadavků na informace z pohledu jejich kvalitativních charakteristik.

Primárním cílem takto pojatého finančního výkaznictví je poskytnutí relevantních informací o finanční situaci podniku, jeho výkonnosti a peněžních tocích. Zpracované informace pak slouží jako podklad pro ekonomická rozhodnutí nejen samotného managementu podniku, ale i velké škály externích uživatelů.

Kvalitativní požadavky na informace obsažené v účetní závěrce (IFRS for SME, 2009, s. 12 – 14)<sup>19</sup>:

- srozumitelnost – informace se prezentují tak, aby byly pochopitelné pro uživatele s přiměřenými znalostmi obchodu, účetnictví a ekonomických aktivit;
- relevance – informace musí být relevantní vzhledem k potřebám uživatelů provádět rozhodnutí (tj. pomáhají hodnotit minulé a současné události a umožňují rozhodovat se podle nich v budoucnosti);
- významnost – informace je významná, pokud by její opomenutí či nesprávné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů;
- spolehlivost – informace nesmí obsahovat významné chyby, musí být nezaujatá a představovat to, co má prezentovat;
- obsah nad formou – informace je nutné účtovat a prezentovat v souladu s jejich obsahem a ekonomickou realitou nikoli jen podle jejich právní formy;

---

<sup>19</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

- opatrnost – účetní jednotky musí být obezřetné při provádění úsudků potřebných při odhadování v podmínkách nejistoty tak, aby aktiva/výnosy nebyly nadhodnoceny a závazky/náklady nebyly podhodnoceny a naopak;
- úplnost – informace zahrnuté v účetní závěrce musí být kompletní jak z pohledu významnosti, tak i přiměřených nákladů;
- srovnatelnost – uživatelé musí mít přístup k informacím o použitých účetních pravidlech včetně všech změn a jejich dopadů na účetní závěrku, a to v takové míře, aby ji bylo možné porovnat nejen v čase, ale i mezipodnikově;
- včasnost – informace musí být poskytnuty v období, kdy se provádí s nimi související rozhodování;
- rovnováha mezi přínosem a náklady – přínos informace by měl převýšit náklady na její získání.

### 2.3.2 KRITERIA PRO VYKAZOVÁNÍ AKTIV, ZÁVAZKŮ, VÝNOSŮ A NÁKLADŮ

Jak položky rozvahy, tak i výsledovky, musí splňovat definici základního prvku účetní závěrky (Bohušová, 2008)<sup>20</sup>:

- budoucí **ekonomický prospěch** spojený s položkou pravděpodobně poplyne/odplyne do/z účetní jednotky;
- položku **lze ocenit** náklady pořízení nebo hodnotou, kterou je možné spolehlivě určit.

Prvky, které nesplňují kriteria pro uznání, se uvádějí v příloze, popř. vysvětlujících podkladech či dodatcích.

#### 2.3.2.1 FINANČNÍ SITUACE PODNIKU

Aktiva, závazky, vlastní kapitál tvoří základní položky přímo se vztahující k vyjádření finanční pozice v rozvaze firmy (tj. výkazu o finanční situaci).

---

<sup>20</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

## **AKTIVA**

IFRS for SME považuje za aktiva veškeré zdroje ovládané účetní jednotkou, kterou jsou výsledkem minulých událostí, a od nichž se zároveň očekává, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch (tj. aktivum má potenciál přispět, ať už přímo či nepřímo, k toku peněz a peněžních ekvivalentů). Pro samotnou existenci aktiva není podstatné, zda se jedná o položku hmotnou či nehmotnou, ani zda se k ní váže vlastnické právo.

## **ZÁVAZKY**

Závazky představují určitou současnou povinnost účetní jednotky, která vznikla v důsledku minulých událostí a od níž se zároveň očekává, že povede k odlivu zdrojů ekonomického prospěchu (IFRS for SME, 2009)<sup>21</sup>. Jednat se může, jak o smluvní, tak i mimosmluvní závazky. K vypořádání povinností účetní jednotky pak zpravidla dochází:

- splacením peněží,
- převodem jiných aktiv,
- poskytnutím služeb,
- nahrazení závazku jiným,
- kapitalizací závazku.

## **VLASTNÍ KAPITÁL**

Vlastní kapitál představuje zbytkový podíl na vykázaných aktivech účetní jednotky po odečtení všech vykázaných závazků. V rozvaze je možné tento kapitál rozčlenit do podskupin podle uživatelů, kteří se budou na základě účetní závěrky rozhodovat.

---

<sup>21</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)



### 2.3.2.2 VÝKONNOST

Pojem výkonnost označuje vztah mezi výnosy a náklady podniku v průběhu účetního období. Standard IFRS for SME povoluje prezentování výkonnosti ve výkazu o úplném výsledku nebo ve výsledovce a výkazu o úplném výsledku (IFRS for SME, 2009).

#### VÝNOSY

IFRS for SME definuje výnosy (tj. běžné výnosy i zisky) účetní jednotky jako zvýšení jejího ekonomického prospěchu během účetního období ve formě zvýšení/zlepšení aktiv nebo snížení závazků, které povede k nárůstu vlastního kapitálu, a to jiným způsobem než vkladem vlastníků. Mezi běžné výnosy (revenues) patří výnosy plynoucí z provozní činnosti účetní jednotky (tzn. tržby, poplatky, dividendy, nájemné, aj.), zisky (gains) pak zastupují ostatní položky splňující definici výnosů a vykazují se obvykle rovnou snížené o související náklady (tzn. zisk z vyřazení dlouhodobých aktiv, přecenění obchodovatelných cenných papírů, aj).

#### NÁKLADY

IFRS for SME dále definuje náklady (tj. běžné náklady a ztráty) účetní jednotky jako snížení ekonomického prospěchu během účetního období ve formě úbytku/spotřeby aktiv, popř. zvýšení závazků, které povede k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastníkům. Běžné náklady (expenses) mají podobu úbytku či spotřeby aktiv (tj. peněz, peněžních ekvivalentů, zásob, pozemků, budov, aj.), patří mezi ně náklady plynoucí z provozní činnosti účetní jednotky jako např. náklady na prodané výkony, mzdy, odpisy, atd. (IFRS for SME, 2009)<sup>22</sup>. Za ztrátu (losses) účetní jednotka považuje např. znehodnocení majetku při živelních událostech, znehodnocení při vyřazení dlouhodobých aktiv, nerealizované ztráty (Bohušová, 2008)<sup>23</sup>. Ztráty se vykazují snížené o související výnosy.

---

<sup>22</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

<sup>23</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

### 2.3.3 OCEŇOVÁNÍ AKTIV, ZÁVAZKŮ, VÝNOSŮ A NÁKLADŮ

Proces oceňování slouží ke stanovení peněžních částek, jimiž účetní jednotka oceňuje ve své účetní závěrce aktiva, závazky, výnosy a náklady. Standard se zabývá také výběrem vhodné oceňovací základny pro dané typy položek. Základními oceňovacími základnami jsou reálná hodnota a historická cena (IFRS for SME, 2009):

- **reálná hodnota** – částka umožňující směnu aktiva, popř. vypořádání závazku, mezi znalými a ochotnými stranami v nespřízněné transakci;
- **historická cena**

**aktiva** – částka zaplacených peněz (peněžních ekvivalentů) či reálná hodnota protihodnoty, která byla vynaložena k nabytí aktiv v okamžiku pořízení;

**závazky** – částka získaných peněžních prostředků (peněžních ekvivalentů) či reálná hodnota nepeněžních aktiv, která byla získána výměnou za závazek v okamžiku vzniku určité povinnosti nebo za daných okolností, popř. částka peněžních prostředků (peněžních ekvivalentů) zaplacených při vypořádání závazku při běžném podnikání.

#### 2.3.3.1 VYKAZOVÁNÍ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH

Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku vždy na aktuální bázi účetnictví, tj. položky se vykazují jako aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy či náklady, jen pokud splní definici a kritéria pro jejich vykázání.

**Aktiva** účetní jednotka zaznamená ve výkazu o finanční situaci, pouze když se dá očekávat, že budoucí ekonomický prospěch poplyne do účetní jednotky a pořizovací cena/hodnota aktiva je spolehlivě měřitelná. Jestliže ekonomické užítky nepoplynou do účetní jednotky déle než po dobu současného účetního období, aktivum se ve výkazu o finanční situaci nevykazuje, ale vykáže se jako náklad ve výkazu o úplném výsledku, popř. výsledovce (IFRS for SME, 2009)<sup>24</sup>.

**Závazky** účetní jednotka uvede ve výkazu o finanční situaci, pouze tehdy, pokud má povinnost, jenž je důsledkem minulých událostí, ke konci období zaplatit, popř. se

---

<sup>24</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

očekává, že bude muset provést transfer zdrojů představujících ekonomické prospěchy a částku nezbytnou k uhrazení je možné ocenit (IFRS for SME, 2009).

**Výnosy** se vykazují ve výkazu o úplném výsledku, popř. výsledovce, pokud dojde ke zvýšení budoucích ekonomických prospěchů účetní jednotky, které souvisejí s růstem aktiv nebo snížením závazků a lze je spolehlivě ocenit.

**Náklady** se vykazují ve výkazu o úplném výsledku, popř. výsledovce, pokud dojde k poklesu budoucích ekonomických prospěchů účetní jednotky, které souvisejí se snížením aktiv nebo růstem závazků ale je spolehlivě ocenit.

Úplné výsledky celkem pak účetní jednotka zjistí jako aritmetický rozdíl mezi výnosy a náklady splňujících výše uvedené definice (IFRS for SME, 2009).

### **2.3.3.2 OCEŇOVÁNÍ PŘI PRVOTNÍM VYKÁZÁNÍ**

Jestliže standard nevyžaduje prvotní ocenění na jiné bázi (např. reálnou hodnotou), účetní jednotka vždy oceňuje historickou cenou.

### **2.3.3.3 NÁSLEDNÉ OCEŇOVÁNÍ**

**Finanční aktiva a finanční závazky** (definované v Oddíle 11 IFRS for SME, 2009)<sup>25</sup> se oceňují v zůstatkové hodnotě snížené o ztráty ze snížení hodnoty. Pouze investice do nepřevoditelných akcií, preferenčních a kmenových akcií je možné ocenit reálnou hodnotou. Změny této reálné hodnoty se vykazují ve výsledku. Podmínkou však je, že s akcií není spojeno právo odprodeje emitentovi, není veřejně obchodovaná a její hodnotu lze bezpečně určit. Všechna ostatní finanční aktiva a závazky se také oceňují reálnou hodnotou, pokud však standard nepožaduje oceňování např. pořizovací cenou nebo zůstatkovou hodnotou.

**Nefinanční aktiva**, tj. pozemky, budovy a zařízení účetní jednotka oceňuje v nižší z hodnot zpětně získatelné částky a zůstatkové ceny, zásoby pak v nižší z hodnot pořizovací ceny a prodejní ceny po odečtení souvisejících nákladů. Cílem tohoto opatření standardu IFRS for SME je zajistit, aby aktivum nebylo oceňováno ve vyšší

---

<sup>25</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

částce, než účetní jednotka skutečně získá zpět prodejem, popř. jeho užíváním. Reálnou hodnotou je možné ocenit investice v přidružených společnostech a společných podnicích, investice do nemovitostí a zemědělská aktiva po odečtení očekávaných nákladů prodeje (IFRS for SME, 2009).

**Nefinanční závazky** se oceňují odhadem částky, která by byla pravděpodobně požadována k vyrovnání povinnosti k datu závěrky.

Pro všechny účetní jednotky platí přísný zákaz kompenzace aktiv a závazků, popř. výnosů a nákladů, u kterých vzájemnou kompenzací těchto položek standard vysloveně nepožaduje nebo nepovoluje.

### 2.3.4 PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Primárním cílem účetní závěrky dle IFRS for SME je poskytování informací, o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, širokému spektru uživatelů, kteří na základě těchto znalostí činí ekonomická rozhodnutí. Standard stanoví základnu pro prezentaci obecné účetní závěrky, čímž zajišťuje srovnatelnost účetních závěrek se závěrkami jiných účetních jednotek (Bohušová, 2008)<sup>26</sup>.

Požadavky na účetní závěrku sestavenou dle IFRS for SME:

- věrná prezentace – účetní závěrka musí věrně zobrazovat finanční pozici, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky, čehož bude dosaženo zejména poctivou prezentací dopadů transakcí, událostí a podmínek dle kritérií pro vykazování jednotlivých položek (Oddíl 2, IFRS for SME, 2009)<sup>27</sup>;
- trvání podniku – účetní jednotka musí posoudit svou schopnost pokračovat v činnosti, pokud to však není pravděpodobné, tato skutečnost musí být zveřejněna (Bohušová, 2008);

---

<sup>26</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

<sup>27</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

- četnost vykazování – účetní jednotka musí kompletní účetní závěrku zveřejnit minimálně jednou ročně;
- konzistence prezentace – účetní jednotka musí zachovat prezentaci a klasifikaci položek účetní závěrky z jednoho období do následujícího;
- významnost a agregace – účetní jednotka musí každou významnou položku účetní závěrky prezentovat samostatně (tj. na samostatném řádku výkazu), méně významné položky je pak možné agregovat s ostatními položkami výkazu, popř. uvést v komentáři;
- srovnávací informace – účetní jednotka zveřejňuje srovnávací informace týkající se předcházejícího období, a to za všechny částky běžného období vykázané v účetní závěrce.

Pokud je účetní závěrka v souladu s IFRS for SME, účetní jednotka musí o této skutečnosti vyjádřit výslovné prohlášení v příloze.

Povinné komponenty účetní závěrky (IFRS for SME, 2009)<sup>28</sup>:

- a) výkaz o finanční situaci k datu závěrky,
- b) výkaz o úplném výsledku za účetní období nebo samostatná výsledovka a samostatný výkaz o úplném výsledku,
- c) výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období,
- d) výkaz o peněžních tocích za účetní období,
- e) komentář (vč. podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlující informací).

#### **2.3.4.1 VÝKAZ O FINANČNÍ POZICI (ROZVAHA)**

Management podniku vychází při stanovení formátu výkazu o finanční situaci z vlastního úsudku, tj. IFRS for SME nevymezují přesný formát. Účetní jednotka může použít jak vertikální rozvahu, tak i horizontální. Standard IAS 1 však také vymezuje

---

<sup>28</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

náplň položek, které musí výkaz obsahovat a způsob jejich uspořádání (Bohušová, 2008)<sup>29</sup>:

- členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva či závazky,
- členění dle likvidity,
- kombinace výše uvedeného.

Standard dále blíže definuje pojmy jako krátkodobá aktiva, krátkodobé závazky, specifikuje položky rozvahy a její strukturu.

#### **2.3.4.2 VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU A VÝSLEDOVKA (VZZ)**

Účetní jednotka, která sestavuje výkaz v plné verzi, musí zahrnout jak operace, které jsou v systému zachyceny výsledkově a vstupují do výsledovky, tak i operace zachycené rozvahově, jež mají vliv na výši vlastního kapitálu (např. přírůstky/úbytky vlastního kapitálu, které vznikly přeceněním k rozvahovému dni).

Standard povoluje také sestavování zvlášť výsledovky a zvlášť výkazu o úplném výsledku. Výsledovka pak zahrnuje všechny položky nákladů a výnosů, které byly v daném období uznány. Náklady je možné členit druhově či účelově. Pokud bude zvoleno účelové členění nákladů, pak je však nutné doplnit informace o nákladových druzích přímo ve výkazu, popř. v příloze účetní závěrky (Bohušová, 2008)<sup>30</sup>. IFRS for SME zakazuje označování jakýchkoli položek ve výsledovce či v příloze účetní závěrky jako mimořádné.

#### **2.3.4.3 VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU**

Výkaz zobrazuje výsledek účetní jednotky za účetní období, dále položky nákladů a výnosů vykazované v rámci ostatního úplného výsledku, hodnoty investic vlastníků, dividendy, aj., změny v účetních pravidlech včetně jejich dopadů a opravy chyb vykázané za období.

---

<sup>29</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

<sup>30</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

Účetní jednotka sestavuje také výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích, který může sloužit jako náhrada za výkaz o úplném výsledku a výkaz o změnách vlastního kapitálu, a to v případě, kdy došlo pouze ke změnám ve vlastním kapitálu týkajících výsledku účetní závěrky, platby dividend, změn v účetním pravidle, popř. opravě chyb z minulých období (IFRS for SME, 2009)<sup>31</sup>.

#### **2.3.4.4 VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH**

Výkaz informuje účetní jednotku o tocích peněz uskutečněných za sledované období a vysvětluje příčiny změn v jejich výši. Při sestavování výkazu lze použít jak přímou tak i nepřímou metodu. Standard peněžní prostředky a jejich ekvivalenty klasifikuje na činnost provozní, finanční a investiční (Bohušová, 2008). Cílem je poskytnout uživatelům účetní závěrky informace o zdrojích (tj. externích či interních), které byly použity pro financování činnosti podniku a způsobu jejich využití.

#### **2.3.4.5 KOMENTÁŘ**

Příloha sestavená dle standardu IFRS for SME bývá velmi rozsáhlá, neboť zahrnuje nejen informace o standardech, dle kterých byly výkazy připraveny, informace obsažené v jiných výkazech, ale i dodatečné informace, které v účetních výkazech uvedeny nejsou, ale pro věrné zobrazení účetní závěrky jsou nezbytné (Bohušová, 2008)<sup>32</sup>. Příloha účetní závěrky se drží následující struktury:

- prohlášení o shodě účetní závěrky se standardem IFRS for SME,
- použitá účetní pravidla,
- podpůrné informace o položkách uvedených v účetních výkazech,
- další zveřejněné informace.

---

<sup>31</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

<sup>32</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

### 2.3.5 ZÁKLADNÍ ZDROJE PRO JEDNOTLIVÉ ODDÍLY IFRS FOR SME

IFRS for SME vychází z Koncepčního rámce IASB, principů a návodů plných IFRS. Tyto výchozí standardy však byly následně upraveny dle potřeb jejich uživatelů a s přihlédnutím na vztah náklad/užitek (IFRS for SME, 2009)<sup>33</sup>.

Tab. č. 4: Oddíly IFRS for SME a odkazy na použité standardy IAS/IFRS

	<i>Oddíl IFRS for SME</i>	<i>Zdroj</i>
	<i>Předmluva</i>	<i>Předmluva k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví</i>
1	<i>Malé a střední podniky</i>	-
2	<i>Koncepty a obecné principy</i>	<i>Koncepční rámec IASB, IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (rev. v r. 2007)</i>
3	<i>Prezentace účetní závěrky</i>	<i>IAS 1</i>
4	<i>Výkaz o finanční situaci</i>	<i>IAS 1</i>
5	<i>Výkaz o úplném výsledku a výsledovka</i>	<i>IAS 1</i>
6	<i>Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích</i>	<i>IAS 1</i>
7	<i>Výkaz o peněžních tocích</i>	<i>IAS 7 Výkaz o peněžních tocích</i>
8	<i>Příloha k účetní závěrce</i>	<i>IAS 1</i>
9	<i>Konsolidovaná a individuální účetní závěrka</i>	<i>IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka (upr. v r. 2008)</i>
10	<i>Účetní pravidla, odhady, chyby</i>	<i>IAS 8</i>
11, 12	<i>Základní finanční nástroje a ostatní finanční nástroje</i>	<i>IAS 32 Finanční nástroje: Vykazování</i> <i>IAS 39 Finanční nástroje: Účtování a oceňování</i> <i>IFRS 7 Finanční nástroje: Zveřejňování</i>
13	<i>Zásoby</i>	<i>IAS 2 Zásoby</i>
14	<i>Investice do přidružených společností</i>	<i>IAS 28 Investice do přidružených společností</i>
15	<i>Investice do společných podniků</i>	<i>IAS 31 Podíly ve společných podnicích</i>
16	<i>Investice do nemovitostí</i>	<i>IAS 40 Investice do nemovitostí</i>
17	<i>Pozemky, budovy, zařízení</i>	<i>IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení</i>
18	<i>Nehmotná aktiva jiná než goodwill</i>	<i>IAS 38 Nehmotná aktiva</i>
19	<i>Podnikové kombinace a goodwill</i>	<i>IFRS 3 Podnikové kombinace (rev. v r. 2008)</i>
20	<i>Leasingy</i>	<i>IAS 17 Leasingy</i>
21	<i>Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky</i>	<i>IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky</i>
22	<i>Závazky a vlastní kapitál</i>	<i>IAS 1, IAS 32</i>
23	<i>Výnosy</i>	<i>IAS 11 Stavební smlouvy</i> <i>IAS 18 Výnosy</i>
24	<i>Státní dotace</i>	<i>IAS 20 Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory</i>
25	<i>Výpůjční náklady</i>	<i>IAS 23 Výpůjční náklady</i>
26	<i>Úhrady vázané na akcie</i>	<i>IFRS 2 Úhrady vázané na akcie</i>
27	<i>Snížení hodnoty aktiv</i>	<i>IAS 2, IAS 36 Snížení hodnoty aktiv</i>
28	<i>Zaměstnanecké požitky</i>	<i>IAS 19 Zaměstnanecké požitky</i>
29	<i>Daň ze zisku</i>	<i>IAS 12 Daň ze zisku</i>
30	<i>Převody cizích měn</i>	<i>IAS 21 Důsledky změn směnných kurzů cizích měn</i>
31	<i>Hyperinflace</i>	<i>IAS 29 Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách</i>
32	<i>Události po skončení účetního období</i>	<i>IAS 10 Události po skončení účetního období</i>
33	<i>Zveřejnění spřízněných stran</i>	<i>IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran</i>
34	<i>Specializované činnosti</i>	<i>IAS 41 Zemědělství</i>
35	<i>Přechod na IFRS for SME</i>	<i>IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů</i> <i>IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví</i>

Zdroj: IFRS for SME, 2009

<sup>33</sup> Standard [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)



### **3 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI VEGACOM s.r.o.**

Firma VEGACOM byla založena 3. 1. 2000 jako právnická osoba, a to společnost s ručením omezeným. Následně jí bylo přiděleno identifikační číslo: 36 235 172. Sídlo společnosti se od roku 2004 nachází v Bánovcích nad Bebravou na Slovensku. Jediným společníkem a zároveň jednatelem firmy je pan Pavol Adamec. Společnost byla podle slovenského práva založena společenskou smlouvou, při čemž byl jednorázově uhrazen vklad 6 639 €.

Předmětem podnikání firmy je především pohostinská činnost, provoz hracích nevýherních zařízení a biliárů, pořádání tanečních zábav pro veřejnost a dalších akcí v oblasti společenské zábavy, v menší míře pak velkoobchod se zbožím, tj. zejména s nápoji.

Společnost jako právnická osoba účtuje v soustavě podvojného účetnictví a jelikož nesplňuje ani jednu z podmínek, na základě které by podléhala auditu, tj.:

- celková suma majetku nepřesáhla 1 000 000 €, dosáhla pouze 118 871 €,
- čistý obrat nepřesáhl 2 000 000 €, dosáhl pouze 529 064 €,
- průměrný přepočítaný počet zaměstnanců v jednom účetním období nepřesáhl 30, společnost v průměru v roce 2012 zaměstnávala 10 osob pracujících na plný úvazek;
- nemá povinnost nechávat si svou účetní závěrku auditorem ověřovat.

Organizační struktura firmy je plochá. Všichni zaměstnanci jsou v podstatě zodpovědní pouze majiteli společnosti panu Adamcovi. Firma zaměstnává jednu účetní, dva zaměstnance, kteří se starají o chod velkoobchodu s nápoji, a dalších sedm zaměstnanců pracujících v restauraci a pohostinství.

Největšího výsledku hospodaření před zdaněním společnost VEGACOM s. r. o. dosahovala před a v počátcích ekonomické krize, tj. v roce 2008 a 2009. Ekonomický útlum se však zcela projevil již v následujícím roce, kdy výsledek hospodaření oproti roku 2009 poklesl o 23 083 eur. Další pokles zisku v roce 2012 byl způsobem především nižší četností pořádaných společenských akcí zapříčiněnou vydáním nové městské vyhlášky, která je v značné míře omezuje.

Obr. č. 1: Výsledek hospodaření po zdanění za období 2008 - 2012



Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Dlouhodobý majetek společnost většinou kupovala dodavatelským způsobem, výjimkou je automobil, který si v roce 2010 pořídila na leasing. Nakupované zásoby firma oceňuje pořizovací cenou, pohledávky a závazky pak jejich nominální hodnotou. Společnost nemá žádné výrobky, zásoby nedokončené výroby, nevlastní cenné papíry ani majetkové účasti. Ke konci roku 2012 nemá ani žádné závazky po lhůtě splatnosti ani rezervy, které by vytvářela.

VEGACOM s. r. o. je společností bez veřejného zájmu splňující specifika malých a středních podniků, jež vymezuje mezinárodní účetní standard IFRS for SME. Firma tedy může své výkazy sestavovat s odkazem na pravidla a zásady tohoto standardu.

## **4 IMPLEMENTACE IFRS FOR SME DO ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ SPOLEČNOSTI VEGACOM s. r. o.**

Cílem následující kapitoly je konkretizace rozdílů v účetních standardech a jejich aplikace v praxi. V první části jsou ve formě tabulky porovnány účetní systémy České republiky, Slovenské republiky a IFRS for SME. Následně bylo přistoupeno k vymezení postupu a způsobu přechodu na mezinárodní účetní standardy z účetnictví vedeném na základě českých a slovenských účetních předpisů. Reálným podkladem pro zpracování metodické příručky jsou finanční výkazy společnosti VEGACOM s. r. o.

### **4.1 KOMPARACE ÚČETNÍCH STANDARDŮ ČR, SR A IFRS FOR SME**

Přesto, že se české a slovenské účetní systémy pomalu přibližují mezinárodním účetním standardům IFRS for SME, dosud mezi těmito systémy přetrvávají významné rozdíly vyplývající zejména z použitých účetních zásad. IFRS for SME spíše naznačuje postup a princip účtování, oproti tomu české účetnictví jde spíše cestou stanovení pevných pravidel účtování a vykazování finančních výsledků. Obecně lze říci, že slovenské účetní předpisy stojí někde mezi těmito dvěma systémy, tj. vychází z podobného přístupu jako české účetní předpisy, ale co se týká přechodu a přibližování mezinárodním účetním standardům, v tomto směru jsou již mnohem dále.

Informace obsažené v následující tabulce jsou tematicky rozděleny na odlišnosti systémů z hlediska koncepčního rámce, prezentace účetní závěrky, účetní politiky, změn v účetních odhadech a opravě chyb, rozdílů v přístupu a účtování jednotlivých položek účetních výkazů, tj. pozemků, budov a zařízení, nehmotných aktiv, zásob, leasingu, rezerv, podmíněných aktiv a závazků, výnosů, výpůjčních nákladů a daně ze zisku.

Tab. č. 5: Srovnání účetních systémů

ÚČETNÍ SYSTÉM	IFRS FOR SME	ČÚP	SÚP
<b>KONCEPČNÍ RÁMEC</b>			
Koncepční rámec	Koncepční rámec řeší základní problémy účetního výkaznictví (tj. cíl účetní závěrky, uživatele, jejich informační potřeby, typ účetní závěrky). Jde o teoretickou základnu, není standardem.	Není v českých předpisech obsažen. Částečně ho nahrazuje český Zákon o účetnictví, který však neobsahuje např. definici položek finančních výkazů.	Není ve slovenských předpisech obsažen. Částečně ho nahrazuje slovenský Zákon o účetnictví, který obsahuje také definici položek finančních výkazů.
Cíl účetní závěrky	Poskytnutí užitečných informací pro široký okruh uživatelů činících ekonomická rozhodnutí (tj. informací o finanční pozici, výkonnosti, změnách a finanční pozici podniku).	Vymezen požadavkem na vedení účetnictví v takové podobě, aby zajišťovalo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace.	Obdobné jako v ČÚP.
Kvalitativní charakteristiky	Srozumitelnost (pro celou účetní závěrku, vymezení komu má být účetní závěrka srozumitelná), relevance, spolehlivost (odstranění závažných chyb a zkreslení, princip převahy obsahu před formou, nestrannost, opatrnost a úplnost), srovnatelnost.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. Pouze požadavek na přednost obsahu před formou není v ČÚP obsažen.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. Pouze požadavek na přednost obsahu před formou není v SÚP obsažen.
Základní prvky	Definuje základní prvky výkazu o finanční situaci (aktiva, závazky, vlastní kapitál) i výsledovky (výnosy, náklady).	Položky účetní závěrky jsou vymezeny ve formuláři a jejich obsahová náplň ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.	Položky účetní závěrky stanoví Opatření MF SR č. 4455/2003-92.
Rozpoznání	Upřesňuje podmínky pro vykázání položek ve výkazu o finanční situaci i výsledovce.	Nevymezuje obecné požadavky na rozpoznání položek v účetní závěrce.	Vymezuje podmínky vykázání podobně jako IFRS for SME.
Oceňování	Historické náklady, reprodukční cena, realizovatelná hodnota, současná hodnota.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. ČÚP však neznají pojem současná hodnota.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. SÚP používají pro ocenění i současnou hodnotu.

ÚČETNÍ SYSTÉM	IFRS FOR SME	ČÚP	SÚP
<b>PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY</b>			
Komponenty účetní závěrky	Výkaz o finanční situaci, výsledovka a výkaz o úplném výsledku, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích, komentář.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. ČÚP však poskytují větší volnost, tj. výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích je dobrovolný. Požadavky na informace uvedené v Příloze jsou mnohem menší než v systému IFRS for SME.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. SÚP však vyžadují výkaz o peněžních tocích pouze v případě, kdy je účetní jednotka povinna nechat si ověřit účetní závěrku auditorem.
Struktura účetní závěrky	Struktura není předepsána pro žádnou z položek účetní závěrky. Vymezeny jsou však položky, které musí být ve výkaze či v příloze minimálně uvedeny.	Stanoveno jak minimum požadovaných položek, tak i struktura účetní závěrky.	Obdobné jako v ČÚP. Účetní závěrka má stanovenou strukturu a navazuje na účetní soustavu používanou v účetní jednotce.
Kompenzace	Obecně je zakázána, pokud ji však nepovoluje jiný standard či interpretace.	Zakázána s několika výjimkami.	Zakázána s několika výjimkami.
Rozlišování krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků	Rozlišuje na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky. Používá koncept provozního cyklu podniku.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. Využívá však pouze 12ti měsíčního kritéria.	Obdobné jako u ČÚP, a to včetně 12ti měsíčního kritéria.
Výkaz zisku a ztráty	Členění nákladů dle funkce (účelové členění) či povahy (druhovité členění). K účelovému členění je třeba doplnit údaje o povaze nákladů. Rozlišují se také běžné náklady (expences) a ztráty (losses) či běžné výnosy (revenues) a zisky (gains).	Předepisuje striktněji strukturu a formu výkazu. Položky definuje §20 - 38 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to včetně formátu VZZ (Příloha č. 2, 3).	Obdobně jako v ČR, i slovenská účetní závěrka obsahuje náklady (řazené dle druhu či účelu) a výnosy v členění na provozní, finanční a mimořádné.
Výjimečné a mimořádné položky	Významné položky nákladů a výnosů je nutné vykázat samostatně ve výsledovce či komentáři, včetně jejich povahy a výše. Žádné položky nesmí být označovány jako mimořádné.	Neobsahuje požadavky na samostatné zveřejnění výjimečných položek ve výkazu zisku a ztráty, pouze v příloze. Mimořádné položky se uvádějí jako mimořádné transakce a vykazují se samostatně ve VZZ.	Obdobné jako v ČÚP.

ÚČETNÍ SYSTÉM	IFRS FOR SME	ČÚP	SÚP
<b>ÚČETNÍ POLITIKY, ZMĚNY V ÚČETNÍCH ODHADECH A CHYBY</b>			
Výběr a aplikace účetních politik	Použití standardu, interpretace či účetní politiky, která povede k dostupnosti spolehlivých a relevantních informací z pohledu jejich uživatelů.	Povinnost dodržovat směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky, její obsahové vymezení a účetní metody.	Povinnost dodržovat rámcovou účetní osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky, obsahové vymezení a účetní metody.
Změny v účetních politikách	Změny se aplikují retrospektivně (zpětně).	Důsledek změn je vykazován jako mimořádná položka běžného období. Nutné popsat v Příloze.	Obdobné jako v ČÚP.
Opravy chyb	Uplatňovány retrospektivně.	Vykazovány jako mimořádná položka.	Uplatňovány retrospektivně.
<b>POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ</b>			
Definice	DHM držený z důvodu používání ve výrobě, poskytnutí zboží či služeb, pro pronájem jiným, nebo k administrativním účelům, a očekává se, že bude využíván déle než rok. Patří sem i náhradní díly a součásti zařízení, pokud subjekt očekává, že je bude užívat po více než jedno období, popř. je lze použít pouze v souvislosti s touto položkou.	Definice DHM je obdobná jako u IFRS for SME. U samostatných movitých věcí se zohledňuje výše ocenění, která musí být vyšší než hodnota stanovená účetní jednotkou (dle ZDP 40000 Kč). Pokud je pořizovací cena zařízení nižší, účtuje se daná položka do zásob. Náhradní díly ČÚP klasifikují jako zásoby.	Obdobné jako u ČÚP. Pouze výše ocenění samostatných movitých věcí je dle slovenského ZDP stanovena na 1700 eur.
Úvodní rozpoznání a ocenění	Položka musí splňovat podmínku pro zařazení mezi aktiva. Prvotní ocenění je vždy v pořizovací ceně. Koncept významných částí aktiva, které lze evidovat samostatně.	Ocenění je obdobné jako u IFRS, umožňuje však zahrnout do pořizovací ceny větší množství výdajů souvisejících s pořízením. Koncept "souboru věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením" je opakem konceptu "významných částí aktiva" v IFRS for SME.	Rozpoznání a ocenění je obdobné jako u systému IFRS for SME. Koncept "souboru věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením". Možné zařadit do DHM i zařízení nesplňující limit ocenění - účet 028 (tj. samostatné movité věci nesplňující požadavek ocenění).

ÚČETNÍ SYSTÉM	IFRS FOR SME	ČÚP	SÚP
<b>POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ</b>			
Následné výdaje	Nerozlišuje počáteční a následné výdaje na aktivum. Pokud splňují kritéria pro vykázání do DM, jsou jako DM účtovány, v opačném případě se zaznamenají jako náklad. Standard rozlišuje mezi pravidelným udržováním a významným výdajem. Opravy a udržování se účtují jako náklad. Významný výdaj je naopak zachycen jako DM, pokud splňuje kritéria pro takové vykázání.	Účetní jednotky je účtují jako technické zhodnocení, pokud splňují jeho definici. Výdaje na významnou údržbu se často zahrnují do nákladů (a jsou časově rozlišovány), přesný postup však není vymezen.	Následné výdaje na aktivum se účtují jako technické zhodnocení, pokud je splněno kritérium ocenění, popř. účetní jednotka rozhodla o zařazení výdaje do DM. Pokud opravy a udržování nezmění zásadně charakter a využití stavby, účtují se do nákladů.
Ocenění navazující na úvodní rozpoznání	Model oceňování pořizovacími náklady (tj. PC - oprávký - ztráty ze snížení hodnoty) či model přecenění.	Pouze model oceňování pořizovacími náklady.	Pouze model oceňování pořizovacími náklady.
Odepisování	Každá část aktiva, jehož PC je ve vztahu k celkové pořizovací hodnotě položky významná, musí být odepisována odděleně. Odepisovaná částka je vždy snížena o zbytkovou hodnotu aktiva. Doba použitelnost aktiva se definuje s ohledem na jeho očekávanou funkčnost.	Doba použitelnosti je definována podobně. ZDP však striktně stanoví dobu odepisování dle příslušné odpisové skupiny. Umožňuje odepisování s nenulovou zbytkovou hodnotou.	Obdobné jako v ČÚP.
Odúčtování, vyřazení aktiva	Poskytuje obecný návod jak postupovat při odúčtování.	Uvádí situace, jež mohou být příčinnou k odúčtování, neřeší však postup.	Obdobné jako v ČÚP.

ÚČETNÍ SYSTÉM	IFRS FOR SME	ČÚP	SÚP
<b>NEHMOTNÁ AKTIVA</b>			
Definice	Musí splňovat podmínky pro zařazení mezi aktiva. Jedná se o "identifikovatelná nepeněžitá aktiva bez fyzické podstaty".	Značně se liší od IFRS for SME. Obsahuje seznam položek považovaných za nehmotná aktiva, tj.: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a práva, goodwill. Doba použitelnosti je delší než jeden rok a hodnota těchto položek je vyšší než hodnota stanovená podnikem.	Musí splňovat podmínky pro zařazení mezi aktiva. Obsahuje seznam položek považovaných za nehmotná aktiva, tj.: aktivované náklady na vývoj, software, ocenitelná práva, goodwill, ostatní DNM. Doba použitelnosti je delší než jeden rok, hodnota těchto položek je vyšší než suma stanovená ZDP, tj. než 2400 eur. Zřizovací náklady nepatří mezi DNM, ale účtují se do nákladů.
Oceňování při pořízení	Požizovacími náklady.	Požizovací cenou.	Požizovací cenou.
Rozpoznání a oceňování goodwillu vytvořeného vlastní činností	Zakazuje uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností jako položku aktiv.	Nezná goodwill vytvořený vlastní činností.	Goodwill vytvořený vlastní činností se neaktivuje.
Ocenění navazující na výchozí rozpoznání aktiva	Nákladový model či model přecenění.	Pouze nákladový model.	Pouze nákladový model.
Doba použitelnosti nehmotného aktiva	Omezená či neurčitá doba použitelnosti.	Neexistuje neomezená doba použitelnosti jako v IFRS for SME.	Obdobné jako v ČÚP.
Nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti	Standard zakazuje tyto aktiva odepisovat. Testují se na snížení hodnoty.	ČÚP neznají tento pojem.	SÚP neznají tento pojem.
<b>ZÁSoby</b>			
Zásoby a významné náhradní díly	Standard neumožňuje oceňování zásob reálnou hodnotou. Vyřazení zásob metodou LIFO je zakázáno, k rozvahovému dni se používá metoda LCM. Náhradní díly nepatří do zásob, ale do dlouhodobého majetku, tj. jsou odepisovány.	Zásoby se oceňují historickou cenou. ČÚP zakazují používání metody LIFO. Do zásob se zahrnují veškeré náhradní díly. Spotřebu náhradních dílů je třeba účtovat do nákladů na opravy a udržování. Náhradní díly se neodepisují.	Obdobné jako u ČÚP.



ÚČETNÍ SYSTÉM	IFRS FOR SME	ČÚP	SÚP
<b>LEASING</b>			
Klasifikace leasingů	Finanční leasing převádí všechny rizika a odměny plynoucí z vlastnictví aktiva. Operativní leasing je pak leasing, který není finančním leasingem. IFRS for SME uplatňuje přednost podstaty před právní formou.	Účtování je založeno na právní formě transakce a pravidlech pro daň z příjmů. Podnik, který vlastní aktivum, ho musí zachytit ve svém účetnictví. Stanovena podmínka pro finanční leasing, tj. leasing musí trvat minimálně po dobu stanovenou zákonem o dani z příjmů a aktivum musí být na konci leasingu odkoupeno.	Obdobné jako v systému IFRS for SME.
Účtování o finančním leasingu na straně pronajímatele	Aktiva se vykazují v rozvaze jako pohledávky, a to v částce, která se rovná čisté finanční investici do leasingu (tj. zahrnuje i náklady související s jednáním o uzavření leasingové smlouvy).	Účtování vychází z právní formy, tj. o pronajatém aktivu se účtuje v rozvaze jako o jiných aktivech. Aktivum se vykáže v pořizovací ceně v rozvaze. Pronajímatel aktivum odepisuje. Příjmy z leasingu se časově rozlišují a účtují do výnosů. Aktivum se z rozvahy odúčtuje až při převodu vlastnického titulu.	Obdobné jako v systému IFRS for SME.
Účtování o finančním leasingu na straně nájemce	Nájemce vykazuje majetek v rozvaze jako aktivum a závazek, a to v reálné hodnotě majetku či v současné hodnotě minimálních leasingových splátek, resp. v nižší z těchto částek. Platby jsou rozděleny na finanční náklady a na snižování závazku.	Aktivum se vede pouze na podrozvahových účtech. V rozvaze se účtuje pouze první leasingová splátka (tj. časově rozlišená do nákladů) a závazek běžné splátky nájemného. O aktivu se účtuje v pořizovací ceně zaplacené na konci leasingu. Splátky snížené o ZC aktiva se v průběhu leasingového období postupně rozpouštějí do nákladů.	Obdobné jako v systému IFRS for SME.

ÚČETNÍ SYSTÉM	IFRS FOR SME	ČÚP	SÚP
<b>VÝNOSY</b>			
Definice	Definuje výnosy jako zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období přírůstkem, vylepšením aktiv či snížením závazků. Rozlišuje výnosy (tj. výsledek běžných činností) a zisky (ostatní položky).	Neuvádí žádnou definici výnosů.	Obdobné jako v systému IFRS for SME, tj. výnosem se rozumí zvýšení ekonomických užitků účetní jednotky v účetním období, které se dá spolehlivě ocenit. Rozdíl lze nalézt u tržeb, které jsou vedené souhrnně na položce "tržby za vlastní výkony a zboží".
Oceňování výnosů	Oceňují se v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty, a to se zahrnutím obchodních srážek, množstevních slev, aj. Vykazování výnosů nevyžaduje písemný "důkaz" dohody (např. vykazání výnosů i v případě, že není vytvořena objednávka na nákup), tj. podstata nad formou.	Oceňováním výnosů se ČÚP nezabývají.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. Preferován je však princip právní formy nad podstatou.
Identifikace transakce	Analýza transakce v souladu s ekonomickou podstatou, tj. takovým způsobem, aby bylo možné určit, zda mají být kombinovány s dalšími transakcemi či evidovány samostatně.	Touto otázkou se české účetní předpisy nezabývají.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. Posuzování transakce podle její právní formy.
Prodej výrobků a zboží	Vymezuje pět kritérií pro uznání výnosů z prodeje výrobků a zboží.	Touto otázkou se ČÚP nezabývají. Uznání výnosu je založeno na přechodu právního titulu. Nezhledňují zásadu přechodu "rizik a odměn" jako IFRS for SME.	Dnem uskutečnění účetního případu je den splnění dodávky.
Poskytování služeb	Musí být splněna daná kritéria. Výnosy jsou pak uznány s odkazem na stupeň dokončení celé transakce k rozvahovému dni.	Nepoužívá metodu dokončení transakce. Uznání výnosů většinou po dokončení transakce.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. Tržby za poskytnuté služby se však nevykazují podle stupně dokončení.

ÚČETNÍ SYSTÉM	IFRS FOR SME	ČÚP	SÚP
<b>VÝPŮJČNÍ NÁKLADY</b>			
Volba řešení	Standard neumožňuje aktivaci nákladů. Výpůjční náklady se zahrnují do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy.	Dvě alternativy - aktivace nákladů souvisejících s nabytím DHM i DNM či zahrnutí do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy.	Obdobné jako v ČÚP.
<b>REZERVY, PODMÍNĚNÁ AKTIVA A ZÁVAZKY</b>			
Definice rezerv a podmíněných závazků	Standard rozlišuje rezervy a podmíněné závazky, tj. závazky, které zatím nesplňují kritéria pro zaúčtování.	Širší definice pro rezervy, tj. ČÚP umožňuje vytvářet rezervy i na budoucí ztráty (v IFRS for SME jde spíše o podmíněný závazek). Neuvádí definici podmíněného závazku.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. Rezerva je závazek s nejistým časovým vymezením nebo výškou.
Rozpoznání	Vymezuje kritéria, na základě kterých je nutné rezervu zaúčtovat.	Nedefinuje pro účtování o rezervách žádná speciální kritéria.	Obdobné jako v systému IFRS for SME.
Oceňování	Rezervy se oceňují před zdaněním. Vymezuje stanovení výše rezervy jako nejlepší odhad nezbytných výdajů k vypořádání závazku vykázaného k rozvahovému dni. Výše rezervy odpovídá současné hodnotě výdajů.	Používá všeobecná oceňovací kritéria. ČÚP neznají pojem současná hodnota.	Obdobné jako v systému IFRS for SME. Pokud je známá přesná suma, rezerva se ocení ve jmenovité hodnotě. Pokud je výška rezervy neurčitá, stanoví se odhadem na základě dostupných informací. Současná hodnota rezervy má vyjadřovat hodnotu budoucích peněžních výdajů.
<b>DAŇ ZE ZISKU</b>			
Definice	Definuje daň ze zisku, daňový základ, daňový náklad, odloženou daň i přechodný rozdíl.	Obsahuje množství definic, přechodný rozdíl však nespecifikuje.	Obdobné jako v ČÚP. SÚP specifikují také pojem dočasný rozdíl.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

## **4.2 METODIKA PRO IMPLEMENTACI IFRS FOR SME VE FIRMĚ**

### **VEGACOM s. r. o.**

Účetní jednotka uplatňuje IFRS for SME poprvé a musí se tedy řídit ustanovením oddílu 35 tohoto standardu, jež přechod malých a středních podniků upravuje. Tento postup je závazný pro všechny účetní jednotky uplatňující IFRS for SME v prvním období, bez ohledu na to, zda přecházejí z národních účetních předpisů či z IFRS v plné verzi (IFRS for SME, 2008)<sup>34</sup>.

Datum přechodu účetní jednotky na IFRS for SME je mezním termínem pro zveřejnění úplných srovnávacích informací, a to ve formě první účetní závěrky sestavené na principech a zásadách mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky. Firma VEGACOM s. r. o. však musí uvést také srovnání veškerých peněžních částek vykazovaných v účetní závěrce, včetně popisných a vysvětlujících informací, minimálně za předcházející srovnatelné období.

K datu přechodu na IFRS for SME účetní jednotka v zahajovacím výkazu o finanční situaci (IFRS for SME, 2008):

- uvede všechna aktiva a závazky, jejichž uvedení IFRS for SME požaduje;
- neuvede aktiva a závazky, jejichž uvedení standard nepovoluje;
- překlasifikuje položky, jež uváděla v rámci předešlého účetního výkaznictví jako jeden typ aktiva, závazku či složky vlastního kapitálu, přičemž je standard považuje za různé typy aktiv, závazků či složek vlastního kapitálu;
- použije standard v souvislosti s oceňováním všech aktiv a závazků.

Nutné úpravy vycházející ze změny účetních pravidel, vykáže firma VEGACOM s. r. o. k datu přechodu na standard, a to přímo proti nerozdělenému zisku, popř. jiné složce vlastního kapitálu, pokud to bude vhodné (IFRS for SME, 2008).

Standard IFRS for SME stanoví několik výjimek, které může účetní jednotka při sestavování první účetní závěrky využít (zmíněny jsou však pouze ty, které by mohla využít uvedená firma):

---

<sup>34</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

- reálná hodnota jako domnělá pořizovací cena – účetní jednotka se může rozhodnout ocenit položku pozemků, budov a zařízení, investici do nemovitostí či nehmotných aktiv v její reálné hodnotě;
- přecenění jako domnělá pořizovací cena – účetní jednotka může použít pro položku pozemků, budov a zařízení, investic do nemovitostí či nehmotných aktiv přecenění, jež uskutečnila na základě předešlých principů před přechodem na tento standard;
- smlouvy obsahující leasing – firma může sama určit, jestli smlouva platná k datu přechodu na standard zahrnuje leasing, a to vzhledem ke skutečnostem a okolnostem existujícím k datu přechodu, tj. nemusí posuzovat skutečnosti platné k datu vstupu do této smlouvy;
- závazky na vyřazení zahrnuté v pořizovací ceně pozemků, budov a zařízení – firma se může rozhodnout, že ocení prvotní odhad nákladů na demontáž, odstranění položky či uvedení místa do původního stavu, jako složky pozemků, budov a zařízení, až k přechodu na standard IFRS for SME a nemusí je tedy stanovit k datu, kdy prvotně vznikly.

V případě, že by firma zjistila, že není schopna přepočítat zahajovací výkaz o finanční situaci k datu přechodu, provede tyto úpravy v nejzazším možném termínu, prozatím však tyto údaje odliší a označí je jako neporovnatelné (IFRS for SME, 2008)<sup>35</sup>.

### **Požadavky na zveřejnění**

Firma musí vysvětlit, jaký dopad měl její přechod z předešlého národního účetního výkaznictví na standard IFRS for SME, na vykazovanou finanční situaci, výkonnost a peněžní toky (IFRS for SME, 2008).

První účetní závěrka sestavená dle IFRS for SME musí obsahovat:

- popis podstaty jednotlivých změn v účetním pravidle,
- srovnání vlastního kapitálu firmy vykazovaného podle předešlého národního účetního výkaznictví s vlastním kapitálem dle tohoto standardu, a to:

---

<sup>35</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

- k datu přechodu na standard IFRS for SME; a
- ke konci posledního účetního období zveřejněného v poslední roční účetní závěrce firmy dle předešlého účetního výkaznictví;
- porovnání výsledku vykázaného dle předešlého účetního výkaznictví za poslední účetní období v poslední roční účetní závěrce a výsledku podle tohoto standardu za stejné období.

Jestliže firma zjistí pochybení v předešlém účetním výkaznictví, musí, pokud je to proveditelné, opravu těchto chyb odlišit od změn v účetních pravidlech (IFRS for SME, 2008)<sup>36</sup>.

#### **4.2.1 PŘECHOD NA IFRS FOR SME ZE SLOVENSKÉHO ÚČETNICTVÍ**

K datu přechodu na standard IFRS for SME, tj. k 1. 1. 2012, by firma vyloučila aktiva a závazky, jejichž uvedení standard nepovoluje. Pokud by účetní jednotka vycházela ze slovenského účetnictví musela by vyloučit např. položku sociálního fondu, aj.

##### **4.2.1.1 Stavby a zařízení**

Na základě § 13 Opatření Slovenské republiky se stavby, byty a nebytové prostory bez ohledu na jejich pořizovací cenu, jejich stavebnětechnické vyhotovení a účel, pokud je však účetní jednotka pořizuje pro svoji potřebu a ne za účelem prodeje, evidují na účtu 021 a zároveň jsou bez ohledu na vstupní cenu považovány za hmotný majetek odepisovaný dle zákona. Slovenské účetní předpisy umožňují firmám od r. 2007 používat komponentní způsob odepisování. Komponentní odepisování definuje v § 22 odst. 15 také Zákon o daních z příjmů, na jehož základě je možné samostatně movité věci a soubory movitých věcí rozdělit na jednotlivé součásti dlouhodobého hmotného majetku, pokud vstupní cena každé oddělitelné součásti je vyšší než 1 700 €. U budov a staveb je možné samostatně odepisovat pouze součásti vymezené v příloze č. 1 Zákona o daních z příjmů, tj. rozvody počítačových sítí, klimatizační zařízení, osobní a nákladní výtahy, eskalátory a pohyblivé chodníky.

---

<sup>36</sup> *Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na [www: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf)

Společnost VEGACOM s. r. o. dosud nemá ve svém majetku žádnou stavbu ani pozemek, v budoucnosti je však odkoupení stavby a tedy i prostor, ve kterých podniká, velmi pravděpodobné. Za účelem zajištění kompletnosti práce a uceleného návodu pro přechod firmy na IFRS for SME, další text předpokládá, že tuto nemovitost firma již pořídila a zařadila ji do svého majetku k 1. 6. 2011 v částce 93 150 eur. Odepisovat ji začala v červnu 2011. K uvedené částce společnost aktivovala výpůjční náklady v hodnotě 3 320 eur. Dle slovenských účetních předpisů je možné výpůjční náklady aktivovat do pořizovací ceny majetku. Celková vstupní cena nemovitosti je tedy 96 470 eur.

Následně se vychází z předpokladu, že si společnost v roce 2011 pořídila do objektu restaurace a pohostinství klimatizaci v celkové částce 1 850 eur. Klimatizaci a objekt bude společnost odepisovat komponentním způsobem, neboť jejich doba životnosti a průběh opotřebení jsou odlišné.

Stavba je dle přílohy č. 1 zákona 595/2003 Z. z. o daních z příjmů Slovenské republiky zařazena do čtvrté odpisové skupiny, tj. účetní jednotka odepisuje nemovitost 20 let. Klimatizační zařízení patří do 3. odpisové skupiny, tj. účetní jednotka ho odepisuje 12 let. Firma využívá pouze daňové odpisy. Při výpočtu odpisu stavby je použito lineární odepisování, klimatizace je odepisována zrychleným odpisem (viz. tab. č. 6).

### **Výpočet lineárního odpisu stavby**

$$\text{Lineární odpis} = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Doba odepisování}}$$

### **Výpočet zrychleného odpisu klimatizace**

$$\text{První rok} = \left( \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Koeficient v 1.roce}} \right)$$

$$\text{Další roky} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{Koeficient v dalších letech} - \text{počet let}}$$

V prvním roce může firma uplatnit pouze poměrnou část z ročního odpisu. Za první měsíc je považován ten, v němž byl majetek zařazen do užívání. V dalších letech může účetní jednotka uplatnit odpis v plné výši, podmínkou je však prokázání, že majetek byl zaevidovaný k poslednímu dni zdaňovacího období a že ho účetní jednotka užívá k zabezpečení svých zdanitelných příjmů. Odpisy se zaokrouhlují na celá eura nahoru.

Tab. č. 6: Přehled odpisů stavby a klimatizace při komponentním způsobu odepisování  
(v euro)

ROK	STAVBA		KLIMATIZACE			Σ ODPISŮ
	ODPIS	ZC	KOEF.	ODPIS	ZC	
2011	2 814	93 656	12	90	1 760	2 904
2012	4 824	88 833	12	293	1 467	5 117
2014	4 824	84 009	11	267	1 200	5 090
2015	4 824	79 186	10	240	960	5 064
2016	4 824	74 362	9	213	747	5 037
2017	4 824	69 539	8	187	560	5 010
2018	4 824	64 715	7	160	400	4 984
2019	4 824	59 892	6	133	267	4 957
:	:	:	:	:	:	:
2029	4 824	6 833	7	160	400	4 984
2030	4 824	2 010	6	133	267	4 957
2031	4 824	0	5	107	160	4 930

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Účetní jednotka zcela odepíše stavbu v roce 2031, klimatizaci pak během stejného období odepíše téměř dvakrát. Oprávky se účtují ve prospěch účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku a účtu 081 – Oprávky ke stavbám.

### IFRS for SME

V tomto případě se jedná o Pozemky, budovy a zařízení. Na základě standardu je nutné nejprve určit, zda je pozemek, budova či zařízení (hmotným) aktivem.

Současně musí být pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch související s touto položkou poplyne účetní jednotce, která zároveň dokáže bezpečně určit jeho pořizovací cenu. Standardy nevymezují žádnou peněžní částku pro zařazení položky do dlouhodobých aktiv, její stanovení je tedy čistě v režii účetní jednotky.

Při pořízení se pozemky, budovy i zařízení oceňují pořizovacími náklady (cenou), i tyto náklady však musí být spolehlivě ocenitelné a musí být pravděpodobné, že z nich plynoucí ekonomické užitky půjdou zpět do této účetní jednotky.



Pořizovací cena se skládá, tak jako v ČR a SR, z ceny pořízení a vedlejších nákladů související s pořízením. Jsou zde však některé odlišnosti. Dle IAS 16 patří mezi přímo přiřaditelné náklady na přípravu místa, přepravu a manipulaci, instalaci, na profesní odborníky. Úroky z úvěrů musí firma do data zařazení aktivovat do ceny dlouhodobého majetku pouze, pokud účtuje v plné verzi systému IAS/IFRS. Malé a střední podniky mají v této oblasti výjimku a účtují tyto výpůjční náklady přímo do nákladů podniku.

Pokud společnost VEGACOM s. r. o. koupila nemovitost za 93 150 eur, ve slovenském účetnictví zahrнула do pořizovací ceny stavby výpůjční náklady a vykazovala ji tak v celkové pořizovací hodnotě 96 470 eur. Při použití standardu IFRS for SME částku 3 320 eur nemůže do ceny stavby aktivovat, ale zahrne ji rovnou do nákladů a stavbu vede v pořizovací ceně 93 150 eur. Stavbu bude společnost odepisovat lineární metodou.

Standard nestanovuje odpisové skupiny, ani dobu odpisování majetku. Je na společnosti, aby určila životnost dle předpokládané výkonnosti či kapacity, fyzického opotřebení, technické zastaralosti a právních, popř. jiných omezení pro používání. Firma odhaduje dobu použitelnosti budovy na 30 let.

Společnost si dále na základě IAS 16 určí, které položky jsou pro ni významné, a bude je evidovat samostatně. Doba použitelnosti klimatizačního zařízení je odhadována na 8 let. Zařízení bude odepisováno metodou zmenšujícího se základu a vyřazeno na konci životnosti v hodnotě 185 eur.

Při pořízení majetku v průběhu roku si podnik zvolí okamžik, od kterého tento majetek začíná odepisovat. Společnost začne s odepisováním okamžikem zařazení budovy do užívání, tj. od 1. 6. 2011.

### **Výpočet lineárního odpisu stavby**

$$\text{Odpis} = \frac{\text{Vynaložená částka (pořizovací cena)} - \text{zbytková hodnota}}{\text{Odhadovaná doba životnosti}}$$

### **Výpočet zrychleného odpisu klimatizace (metoda zmenšujícího se základu)**

$$\text{Odpis} = 2 \times \text{lineární sazba} \times \text{ZC}$$

$$\text{Lineární sazba} = \frac{1}{\text{Odhadovaná doba životnosti}}$$

Tab. č. 7: Přehled odpisů stavby a klimatizace při komponentním způsobu odepisování  
(v euro)

ROK	STAVBA		KLIMATIZACE			Σ ODPISŮ
	ODPIS	ZC	KOEF.	ODPIS	ZC	
2011	1 811	91 339	0,25	463	1 388	2 274
2012	3 105	88 234	0,25	347	1 041	3 452
2013	3 105	85 129	0,25	260	780	3 365
2014	3 105	82 024	0,25	195	585	3 300
2015	3 105	78 919	0,25	146	439	3 251
2016	3 105	75 814	0,25	110	329	3 215
2017	3 105	72 709	0,25	82	247	3 187
2018	3 105	69 604	0,25	62	185	3 167
∴	∴	∴	∴	∴	∴	∴
2029	3 105	38 554	0,25	347	1 041	3 452
2030	3 105	35 449	0,25	260	781	3 365
2031	3 105	32 344	0,25	195	586	3 300
∴	∴	∴	∴	∴	∴	∴
2038	3 105	7 504	0,25	195	585	3 300
2039	3 105	4 399	0,25	146	439	3 251
2040	3 105	1 294	0,25	110	329	3 215
2041	3 105	0	0,25	82	247	3 187

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Stejně jako v účetnictví vedeném na základě slovenských předpisů, i v účetnictví IFRS for SME, si účetní jednotka může v prvním roce uplatnit pouze poměrnou část ročního odpisu. Okamžik, od kterého se začíná majetek odepisovat, si zvolí sama účetní jednotka.

Stavba bude zcela odepsána z majetku firmy v roce 2041, přičemž klimatizační zařízení se v průběhu tohoto období třikrát zcela odepíše a obnoví. Odpisy se účtují podobně jako v účetnictví SR, tzn. do nákladů a opravek konkrétního odepisovaného majetku.

### **Přechod na IFRS for SME**

Pokud bude účetní jednotka přestupovat na systém IFRS for SME již k 31. 12. 2012 musí:

- sestavit odpisový plán majetku dle slovenských účetních předpisů a IFRS for SME,
- vypočítat rozdíl mezi zůstatkovou cenou objektu a klimatizačního zařízení zjištěnou z odpisových plánů porovnávaných systémů k 1. 1. 2012 převodového roku a zaúčtovat zjištěnou částku oproti nerozdělenému výsledku hospodaření minulých let,
- k 31. 12. 2012 pak vypočítat rozdíl mezi ročním odpisem (tj. objektu a klimatizačního zařízení) dle slovenských účetních předpisů a IFRS for SME a zaúčtovat zjištěnou částku oproti výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení a současně zvýšit/snížit hodnotu majetku.

Tab. č. 8: Převodová tabulka (v euro)

Položka rozvahy	Slovenská legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Brutto hodnota budovy a klimatizačního zařízení	98 320		3 320	95 000
Oprávky budovy a klimatizačního zařízení	-2 904	630		-2 274
Netto hodnota budovy a klimatizačního zařízení	95 416	630	3 320	92 726
Výsledek hospodaření běžného období	-2 904		630	-2 274

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Dle IFRS for SME musí účetní jednotka účtovat výpůjční náklady přímo do nákladů, proto bude brutto hodnota budovy v rámci tohoto systému nižší. Snížené budou i odpisy za první rok, a to vzhledem k delší době odepisování.

1. Vyloučení výpůjčních nákladů: 3 320 €
2. Rozdíl opravek:  $2\,904 - 2\,274 = 630$  €
3. Rozdíl ročního odpisu:  $5\,117 - 3\,452 = 1\,665$  €

Tab. č. 9: Účtování změn (v euro)

Číslo	Popis transakce	Částka	MD	D
1.	Vyloučení výpůjčních nákladů z pořizovací ceny aktiva	3 320	VK - nerozdělený zisk min. období	A - oprávky k pozemkům, budovám a zařízení
2.	Úprava opravek za období do 1. 1. 2012	630	A - pozemky, budovy a zařízení	VK - nerozdělený zisk min. období
3.	Úprava odpisu za rok 2012	1 665	A - pozemky, budovy a zařízení	VK - výsledek hospodaření

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

#### 4.2.1.2 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Paragraf 22 odst. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmů Slovenské republiky popisuje samostatné movité věci jako položky s dobou použitelnosti více než 1 rok a pořizovací cenou převyšující 1 700 eur. Přesto má účetní jednotka možnost volby, neboť § 13 odst. 6 o účetnictví umožňuje do dlouhodobého hmotného majetku zařadit i majetek, který bude využíván více než rok, nespĺňuje však danou výši ocenění.

Dlouhodobý hmotný majetek firmy je evidován v pořizovacích cenách. VEGACOM, s. r. o. standardně účtuje o majetku, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena je nižší nebo rovna 600 eur, jako o zásobách, majetek v hodnotě od 600 eur do 1 700 eur také v rozvaze nevykazuje a účtuje ho do nákladů, vede u něj však operativní evidenci. Dlouhodobý majetek v pořizovací ceně nad 1 700 eur pak vykazuje v rozvaze na účtu 022 a odepisuje zrychlenou metodou.

Společnost koupila a zařadila do užívání 15. 4. 2008 nový nábytek v pořizovací hodnotě 2 850 eur. Soubor těchto movitých věcí pak dle zákona o daních z příjmů zařadila do třetí odpisové skupiny, která stanovuje 12ti-letou dobu odepisování.

Tab. č. 10: Přehled odpisů nabytku dle daňových zákonů SR (v eurech)

ROK	KOEFICIENT	ODPIS	ZŮSTATKOVÁ CENA
2009	12	178	2 672
2010	12	445	2 227
2011	11	405	1 822
2012	10	364	1 457
2013	9	324	1 134
2014	8	283	850
2015	7	243	607
2016	6	202	405
2017	5	162	243
2018	4	121	121
2019	3	81	40
2020	2	40	0

*Zdroj: Vlastní zpracování, 2013*

Společnost nábytek zcela odepíše v roce 2019. Odpisy se účtují ve prospěch účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku a účtu 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a k souboru movitých věcí.

### **IFRS for SME**

Firma odhaduje dobu použitelnosti nabytku přibližně na 8 let. Při odepisování by firma zvolila metodu zmenšujícího se základu a začala by nábytek odepisovat okamžikem jeho zařazení do užívání, tj. 15. 4. 2008. Nábytek by byl ke konci jeho životnosti vyřazen v hodnotě 285 €.

V tomto případě by byl nábytek zcela odepsán v roce 2016 (viz. tab. č. 11). Účtovací předpis je obdobný jako v účetnictví SR, tj. účetní jednotka by účtovala do nákladů a opravek konkrétního odepisovaného majetku.

Tab. č. 11: Přehled odpisů nábytku dle IFRS for SME (v eurech)

ROK	KOEFICIENT	ODPIS	ZŮSTATKOVÁ CENA
2009	0,25	713	2 138
2010	0,25	534	1 603
2011	0,25	401	1 202
2012	0,25	301	902
2013	0,25	225	676
2014	0,25	169	507
2015	0,25	127	380
2016	0,25	95	285

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

### Přechod na IFRS for SME

Při přechodu na systém IFRS for SME musí společnost VEGACOM s. r. o.:

- sestavit odpisový plán majetku dle slovenských účetních předpisů a dle IFRS for SME,
- vypočítat rozdíl mezi zůstatkovou cenou nábytku zjištěnou z odpisových plánů porovnávaných systémů k 1. 1. 2012 převodového roku a zaúčtovat zjištěnou částku oproti nerozdělenému výsledku hospodaření minulých let,
- k 31. 12. 2012 pak vypočítat rozdíl mezi odpisy slovenských účetních předpisů a IFRS for SME a zaúčtovat zjištěnou částku oproti výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení a současně zvýšit hodnotu majetku.

Tab. č. 12: Převodová tabulka (v euro)

Položka rozvahy	Slovenská legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Brutto hodnota nábytku	2 850			2 850
Oprávký nábytku	-1 028		620	-1 648
Netto hodnota nábytku	1 822		620	1 202
Výsledek hospodaření běžného období	-1 028	620	0	-1 648

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

1. Rozdíl mezi oprávkami:  $1\ 648 - 1\ 028 = 620\ \text{€}$

2. Rozdíl mezi odpisy za r. 2014:  $364 - 301 = 63\ \text{€}$

Tab. č. 13: Účtování změn (v euro)

Číslo	Popis transakce	Částka	MD	D
1.	Úprava odpisu za rok 2012	63	A - pozemky, budovy a zařízení	VK - výsledek hospodaření
2.	Úprava opravek za období do 1. 1. 2012	620	VK - nerozdělení zisk min. období	A - oprávky k pozemkům, budovám a zařízení

Zdroj: *Vlastní zpracování, 2013*

#### 4.2.1.3 Leasing

Firma si v lednu 2010 pořídila přes leasing VW Transporter 2,0 TD. Do užívání automobil zařadila 10. 1. 2010. Leasingová smlouva je uzavřena na čtyři roky. Společnost leasing splácí formou čtvrtletních splátek, přičemž počáteční akontace dosahovala 25 % jistiny, tj. 5 500 €. Následné měsíční splátky jsou v hodnotě 1 240 €. Leasingová cena automobilu je 25 340 €, reálná hodnota pak 22 008 €. Úroková míra pro případ, že by si podnik finanční prostředky na koupi vozidla půjčil v bance, je 9 % ročně (tj. 2,25 % čtvrtletně). Životnost automobilu je odhadována na 5 let.

Finanční pronájem a pojmy s ním spojené definuje § 30a Opatření MF SR č. 23054/2002-92. Pojem finanční pronájem upravuje také § 2 písm. s) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmu:

- musí jít o smlouvu s dojednaným právem koupě pronajaté věci nájemcem,
- aplikuje se jen na hmotný majetek,
- kupní cena je součástí celkových dohodnutých plateb,
- nájem musí trvat minimálně 60 % doby odepisování podle § 26 odst. 1 zákona, ne však méně než 3 roky,
- vlastnické právo má přejít na bez zbytečného odkladu na nájemce po skončení nájmu.

Předmětem finančního pronájmu, odepisuje dle slovenských účetních předpisů nájemce. Z daňového hlediska účetní jednotka postupuje podle § 26 odst. 8 – 10 zákona č. 595/2003 Z. z., tj.:

- odepisuje rovnoměrně po dobu trvání finančního pronájmu,
- pokud jde o postoupení finančního pronájmu, suma odstupného se zahrne do hodnoty jistiny,
- majetek se zařazuje v měsíci, kdy je způsobilý k používání a je odevzdaný k používání nájemci,
- měsíční odpis se zaokrouhluje na celá eura nahoru.

Tab. č. 14: Leasingová tabulka sestavená podle slovenských účetních předpisů

Rok	Kvartál	Platba	Úrok	SH leasing. splátky	Dluh	Úrok	Snížení dluhu
	0	5 500	2,25%	5 500	22 008	0	5 500
2010	1	1 240	2,25%	1213	16 508	371	869
	2	1 240	2,25%	1186	15 639	352	888
	3	1 240	2,25%	1160	14 751	332	908
	4	1 240	2,25%	1134	13 843	311	929
2011	5	1 240	2,25%	1109	12 914	291	949
	6	1 240	2,25%	1085	11 965	269	971
	7	1 240	2,25%	1061	10 994	247	993
	8	1 240	2,25%	1038	10 001	225	1 015
2012	9	1 240	2,25%	1015	8 987	202	1 038
	10	1 240	2,25%	993	7 949	179	1 061
	11	1 240	2,25%	971	6 888	155	1 085
	12	1 240	2,25%	949	5 803	131	1 109
2013	13	1 240	2,25%	929	4 693	106	1 134
	14	1 240	2,25%	908	3 559	80	1 160
	15	1 240	2,25%	888	2 399	54	1 186
	16	1 240	2,25%	869	1 213	27	1 213
Σ		25 340		22 008			

*Zdroj: Vlastní zpracování, 2013*



Z účetního hlediska není odepisování limitované délkou trvání finančního pronájmu. Odpisový plán si stanoví sama účetní jednotka, a to na základě reálného využití a opotřebení předmětu pronájmu.

Podnik nejprve zjistí současnou hodnotu minimálních leasingových plateb, a to jako sumu současných hodnot jednotlivých splátek, tj.:

$$SH_1 = \frac{1\,240}{(1 + 0,0225)^1} = 1\,213 \text{ €}$$

$$SH_2 = \frac{1\,240}{(1 + 0,0225)^2} = 1\,186 \text{ €}$$

$$SH_3 = \frac{1\,240}{(1 + 0,0225)^3} = 1\,160 \text{ €}$$

$$\text{až } SH_{16} = \frac{1\,240}{(1 + 0,0225)^{16}} = 869 \text{ €}.$$

Po sečtení všech minimálních leasingových vychází částka 22 008 €, v níž je automobil zařazen do majetku společnosti.

Tab. č. 15: Účtování leasingových splátek za první splátkové období

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Zaplacení akontace	5 500	474	221
2.	Převzetí předmětu leasingu	22 008	042	474
3.	Zařazení automobilu	22 008	022	042
4.	Zúčtování finančních nákladů	371	562	474
5.	Úhrada splátky	1 240	474	221
6.	Odpis	1 376	551	082

*Zdroj: Vlastní zpracování, 2013*

Firma využívá pouze daňové odpisy. Automobil odepisuje na základě § 26 zákona č. 595/2003 Z. z., a to rovnoměrně po dobu trvání finančního leasingu.

Finanční leasing firma účtuje na speciální účet dlouhodobých závazků, tj. 474 – Závazky z nájmu.

## **IFRS for SME**

Ve způsobu chápání, účtování ani zveřejňovacích povinnostech týkajících se leasingu nejsou mezi standardem IFRS for SME a slovenskými účetními předpisy, žádné významné rozdíly.

### **4.2.1.4 Rezervy**

Opatření MF SR č. 23054/2002-92 ve znění pozdějších předpisů definuje v § 19 rezervu jako závazek představující existující povinnost účetní jednotky, která vznikla z minulých událostí, a je pravděpodobné, že v budoucnosti sníží její ekonomické užítky, přičemž pokud není známá přesná výška tohoto závazku, ocení se odhad. Závazek s určitým časovým vymezením a určitou výškou se neúčtuje na účtu rezerv, ale na příslušném závazkovém účtu. Rezerva se může použít jen na účel, ke kterému byla vytvořena, přičemž by měla vycházet z všeobecně závazných právních předpisů, z uzavřených smluv, aj. Slovenské účetní předpisy nepoužívají speciální účet pro dohadné položky, tj. i o nevyfakturovaných dodávkách se účtuje jako o rezervách. Rezervy se dále dělí na krátkodobé a dlouhodobé. Dlouhodobé rezervy pak mohou být buď zákonné (tj. jsou jmenovitě uvedeny v § 20 odst. 9 zákona o dani z příjmů) nebo ostatní (tj. stanoví si je sama účetní jednotka v souladu s § 19 opatření).

Firma potřebuje, vzhledem k předpokládanému pořízení budovy zmíněném v oddíle 4.2.1.1., vytvořit finanční rezervu na opravu střechy. Společnost si proto nechala od stavební firmy udělat odhad, na základě něhož byly náklady opravy vyčísleny na cca 6 000 €. Rezerva je vytvářena počínaje rokem 2012 s tím, že samotná oprava bude pravděpodobně uskutečněna v průběhu r. 2015

Roční rezerva:  $6\ 000 / 4 = 1\ 500\ €$

Podle slovenských účetních předpisů se rezerva na údržbu a opravu vlastního majetku nevykazuje. Tyto náklady se tedy zahrnou až v okamžiku jejich vzniku do nákladů na opravu a údržbu (tj. účet 511).

## **IFRS for SME**

Způsob chápání a účtování rezerv je velmi podobný slovenským účetním předpisům. Rezerva na opravu a údržbu vlastního majetku se ani v tomto případě nevykazuje.

#### **4.2.1.5 Zásoby**

Firma VEGACOM s. r. o. má v zásobách pouze zboží. Ve způsobu účtování a vykazování tohoto aktiva v účetnictví dle SÚP, ČÚP ani IFRS for SME nejsou významné rozdíly.

#### **4.2.1.6 Odložená daň**

Odložená daň vzniká v důsledku rozdílného způsobu používání a oceňování položek v účetnictví, v daních z příjmů a odlišného dopadu do účetního hospodářského výsledku a daňového základu. Dočasný rozdíl mezi účetními a daňovými náklady pak vede k porušení principu časové souvislosti nákladů a výnosů, což může zapříčinit úhradu daně v nesprávné výši. Účetní jednotka by si z toho důvodu měla vytvářet jistou rezervu ve formě odložené daňové pohledávky či závazku.

Protože firma VEGACOM s. r. o. nevytváří žádné daňově neuznatelné rezervy, majetek odepisuje ve shodně s daňovými odpisy a nemá žádné opravné položky k pohledávkám ani k zásobám, o odložené dani neúčtuje.

#### **IFRS for SME**

Při účtování v systému IFRS for SME vznikají značné rozdíly mezi účetními a daňovými předpisy, které vycházejí z rozdílného pojetí daňových/účetních nákladů a výnosů, účetní jednotka tedy musí účtovat o odložené dani. Odložená daň se vypočítá závazkovou metodou, přičemž se vychází z rozvahového přístupu. To znamená, že odložená daň bude uplatněna v pozdějším období a při jejím zjišťování se vychází z přechodných rozdílů, tj. rozdílů mezi daňovou základnou aktiv/pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze<sup>37</sup>.

#### **Přechod na IFRS for SME**

Účetní jednotka přecházející na IFRS for SME k 1. 1. 2012 musí:

- určit položky s rozdílnou účetní a daňovou hodnotou,
- stanovit rozdíl,

---

<sup>37</sup> RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. 11. vydání, Olomouc: ANAG, 2011, 1031 s., ISBN 978-80-7263-633-4

- vypočítat odloženou daň (tj. vynásobit rozdíl těchto položek daňovou sazbou platnou v období, kdy se daňová pohledávka či závazek uplatní),
- zaúčtovat vypočtenou odloženou daň.

Tab. č. 16: Výpočet odložené daně k 1. 1. 2012 (v euro)

POLOŽKA	ÚČETNÍ HODNOTA	DAŇOVÁ HODNOTA	ROZDÍL	SAZBA DANĚ V %	ODLOŽENÁ POHLEDÁVKA (+), ZÁVAZEK (-)
Změna odpisů budovy	(91 339)	(93 656)	(2 317)	19%	(441)
Změna odpisů nábytku	1 202	1 822	620	19%	119
Změna odpisů leasingu	11 004	11 004	0	19%	0
Dlouhodobá rezerva	0	0	0	19%	0
<b>Σ</b>					<b>119 (560)</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování, 2013*

Firmě vzniká odložená daňová pohledávka ve výši 119 €.

Tab. č. 17: Zaúčtování odložené daňové pohledávky (v euro)

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Odložená daňová pohledávka	119 (560)	Z - odložený daňový závazek/pohledávka (úč. 481)	VK - nerozdělený zisk min. let (úč. 428)

*Zdroj: Vlastní zpracování, 2013*

K 31. 12. 2012 musí účetní jednotka:

- určit nové položky s rozdílnou účetní a daňovou hodnotou,
- stanovit rozdíl mezi těmito položkami a snížit je o rozdíl zjištění k 1. 1. 2012,
- vypočítat odloženou daň,
- zaúčtovat vypočtenou odloženou daň.

Tab. č. 18: Výpočet odložené daně k 31. 12. 2012 (v euro)

POLOŽKA	ÚČETNÍ HODNOTA	DAŇOVÁ HODNOTA	ROZDÍL	SAZBA DANĚ V %	ODLOŽENÁ POHLEDÁVKA (+), ZÁVAZEK (-)
Změna odpisů budovy	(88 234)	(88 833)	(1 718)	19%	(327)
Změna odpisů nábytku	902	1 457	65	19%	13
Změna odpisů leasingu	16 506	16 506	0	19%	0
Dlouhodobá rezerva	0	0	0	19%	0
<b>Σ</b>					<b>13 (340)</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Firmě vzniká odložená daňová pohledávka ve výši 13 € (popř. 340 € při zahrnutí odpisů budovy).

Tab. č. 19: Zaúčtování odložené daňové pohledávky (v euro)

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Odložená daňová pohledávka	13 (340)	Z - odložený daňový závazek/pohledávka (úč. 481)	N - daň z příjmů z běžné činnosti - odložená (úč. 592)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

#### 4.2.1.7 Sestavení účetních výkazů dle IFRS for SME

V následující části jsou shrnuty jednotlivé účetní operace z hlediska jejich dopadu do rozvahy a výkazu zisku a ztráty firmy VEGACOM s. r. o. v roce 2012. Výkazy jsou sestaveny z pohledu standardu IFRS for SME a vychází ze slovenského účetnictví. V závorkách jsou uvedeny změny, které ve společnosti ve skutečnosti dosud nenastaly.

Levý sloupec rozvahy znázorňuje položky dle slovenských účetních předpisů k 31. 12. 2012, poslední sloupec ukazuje tyto položky po úpravě dle požadavků IFRS for SME, přičemž prostřední sloupce zobrazují provedené úpravy jednotlivě po účetních případech. Rozvaha obsahuje pouze hodnoty v netto, výkaz zisků a ztrát je uveden k 31. 12. 2012, neboť k 1. 1. 2012 nedošlo k žádným změnám.

Tab. č. 20: Výkaz o finanční pozici dle IFRS for SME k 31. 12. 2012 (v euro)

	SÚP	Odpis stavby a klimatizace	Odpis nábytku	Leasing	Rezervy	Odložená daň	IFRS for SME
<b>AKTIVA</b>	<b>91 926</b>	<b>(-1 025)</b>	<b>-557</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>132 (900)</b>	<b>91 501 (91 244)</b>
Dlouhodobá aktiva	18 720	(-1 025)	-557			132 (900)	<b>18 295 (18 038)</b>
Finanční investice	0						0
Pozemky, budovy a zařízení	18 720	(-1 025)	-557				<b>18 163 (17 138)</b>
Investice do nemovitostí	0						0
Nehmotná aktiva	0						0
Odložená daňová pohledávka	0					132 (900)	<b>132 (900)</b>
Dlouhodobé pohledávky	0						0
Krátkodobá aktiva	73 206						73 206
Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty	54 649						54 649
Pohledávky z obchod. styku a jiné	5 170						5 170
Zásoby	13 387						13 387
<b>VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY</b>	<b>91 926</b>	<b>(-1 025)</b>	<b>-557</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>132 (900)</b>	<b>91 501 (91 244)</b>
Vlastní kapitál	79 444	(-1 025)	-557			132 (900)	<b>79 019 (78 762)</b>
Základní kapitál	6 638						6 638
Rezervní fondy, fondy ze zisku	664						664
VH min. období	0	(-2 690)	-620			119 (560)	<b>-501 (-2 750)</b>
VH běžného období	72 142	(1 665)	63			13 (340)	<b>72 218 (74 210)</b>
Dlouhodobé závazky	1 142						1 142
Bankovní úvěry	0						0
Dlouhod. obchodní a jiné závazky	1 142						1 142
Dlouhodobý závazek z finančního leasingu	0						<b>0</b>
Rezervy	0						<b>0</b>
Odložený daňový závazek	0						<b>0</b>

Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům	0						0
Krátkodobé závazky	11 340						11 340
Závazky z obchodní styku a jiné	11 340						11 340
Krátkodobé závazky z finančního leasingu	0						0

Zdroj: *Vlastní zpracování, 2013*

Pohled slovenských účetních předpisů a standardu IFRS for SME na leasing a tvorbu rezerv k dlouhodobému hmotnému majetku je velmi podobný, proto nedochází u těchto položek při přechodu na tento mezinárodní účetní standard k žádným změnám. Změny v rozvaze tedy vycházejí pouze z rozdílů při odepisování majetku či zařízení a z toho vyplývající odložené pohledávky.

Změny ve výkazu o finanční pozici firmy vedou ke snížení vlastního kapitálu a celkových aktiv. K poklesu vlastního kapitálu dochází i přes mírný nárůst výsledku hospodaření běžného období.

Výsledovka je sestavena v druhovém členění, přičemž je zachováno členění nákladů a výnosů podle toho, jestli jsou spojeny s prodejem či s výrobou. Ve výsledovce nejsou zobrazeny položky, jejichž uvádění standard IFRS for SME nevyžaduje, tj. položky přidané hodnoty ani obchodní marže. Některé položky jsou naopak sdruženy pod jedním jménem, tj. např. ostatní provozní náklady. Výsledovku účetní jednotka sestavuje vždy za srovnatelné období.

Z výsledovky (tab. č. 21) lze zjistit, že provozní náklady firmy se při přechodu na standard IFRS for SME, konkrétně vlivem celkového poklesu nákladových odpisů, sníží, což vyvolá zvýšení provozního hospodářského výsledku a růst konečného čistého zisku. Provozní výsledek hospodaření vzroste o 63 €, čistý zisk bude v důsledku započítání odložené pohledávky vyšší o 76 €. Pokud bude do kalkulace zahrnuta i položka budovy a klimatizace, provozní hospodářský výsledek se zvýší o 1 728 €, čistý zisk pak o 2 068 €.

Tab. č. 21: Výsledovka dle IFRS for SME k 31. 12. 2012 (v euro)

	SÚP	Odpis stavby a klimatizace	Odpis nábytku	Leasing	Rezervy	Odložená daň	IFRS for SME
Provozní výnosy	309 592						309 592
Tržby za prodej zboží	152 125						152 125
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	157 467						157 467
Ostatní provozní výnosy	0						0
Provozní náklady	220 300	(-1 665)	-63				220 237 (218 572)
Náklady vynaložené na prodané zboží	93 134						93 134
Spotřeba materiálu a energie	26 084						26 084
Služby	29 893						29 893
Osobní náklady	55 291						55 291
Odpisy	12 196	(-1 665)	-63				12 133 (10 468)
Ostatní provozní náklady	3 702						3 702
Provozní výsledek hospodaření	89 292						89 355 (91 020)
Finanční výnosy	1						1
Finanční náklady	158						158
Finanční výsledek hospodaření	-157						-157
Mimořádné výnosy	0						0
Mimořádné náklady	0						0
Mimořádný výsledek hospodaření	0						0
<b>Zisk před zdaněním</b>	<b>89 135</b>						<b>89 355 (91 020)</b>
Daň ze zisku splatná a odložená	16 993					-13 (-340)	17 137 (16 810)
<b>Čistý zisk za období</b>	<b>72 142</b>						<b>72 218 (74 210)</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013



## **4.2.2 PŘECHOD NA IFRS FOR SME Z ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ**

K datu přechodu na standard IFRS for SME, tj. k 1. 1. 2012, by firma vyloučila aktiva a závazky, jejichž uvedení standard nepovoluje. Pokud by účetní jednotka vycházela z českého účetnictví musela by vyloučit položku sociálního fondu a na rozdíl od slovenského účetnictví také položku zřizovacích výdajů.

### **4.2.2.1 Stavby a zařízení**

Dle ČÚP by účetní jednotka uvedený majetek zařadila do 5. odpisové skupiny, tj. odepisoval by se 30 let (viz. tab. č. 22). Do vstupní ceny hmotného majetku, resp. stavby, se na základě § 29 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů zahrnou také výdaje na vyvolanou investici, tj. náklady vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu. Dle ČÚP bychom tedy tento majetek ocenili na 98 320 eur.

Účetní jednotky v České republice mohou používat komponentní způsob odepisování od r. 2011. Tuto formu odepisování definuje §56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. ČÚP nestanoví žádná omezení ohledně určení této samostatné položky a nechává zařazení majetku do komponentního způsobu odepisování zcela na posouzení účetní jednotky, výše ocenění této položky však musí být v poměru k výši ocenění celého majetku významná.

Klimatizační zařízení by účetní jednotka zařadila na základě zákona o daních z příjmů do 3. odpisové skupiny, tj. odepisovala by ho 10 let.

Účetní jednotka by mohla podle daňových zákonů ČR, odepsat v prvním období, bez ohledu na měsíc zařazení majetku do užívání, celý roční odpis.

Komponentní odepisování dle ČÚP je dobrovolné. Zároveň tato metoda není akceptována pro stanovení základu daně, tj. poplatník je povinen výsledek hospodaření upravit o veškeré vlivy vzniklé využitím této účetní metody.

Tab. č. 22: Přehled odpisů stavby a klimatizace při komponentním způsobu odepisování  
(v euro)

ROK	STAVBA		KLIMATIZACE			Σ ODPISŮ
	ODPIS	ZC	KOEF.	ODPIS	ZC	
2011	1 351	95 119	10	185	1 665	1 536
2012	3 280	91 839	10	333	1 332	3 613
2013	3 280	88 559	9	296	1 036	3 576
2014	3 280	85 279	8	259	777	3 539
2015	3 280	82 000	7	222	555	3 502
2016	3 280	78 720	6	185	370	3 465
2017	3 280	75 440	5	148	222	3 428
2018	3 280	72 160	4	111	111	3 391
∴	∴	∴	∴	∴	∴	∴
2029	3 280	39 360	4	111	111	3 391
2030	3 280	36 080	3	74	37	3 354
2031	3 280	32 800	2	37	0	3 317
∴	∴	∴	∴	∴	∴	∴
2038	3 280	6 560	4	111	111	3 391
2039	3 280	3 280	3	74	37	3 354
2040	3 280	0	2	37	0	3 317

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Majetek by firma VEGACOM, s.r.o. zcela odepsala až v roce 2040. Vzhledem k delší době odepisování by si účetní jednotka v českých podmínkách mohla každý rok (vyjma prvního období) uplatnit v nákladech nižší odpis pořízeného majetku, než této společnosti dovoluje daňový zákon Slovenské republiky. Účtování je však obdobné, tj. ve prospěch účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a účtu 081 – Oprávky ke stavbám.

## Přechod na IFRS for SME

Tab. č. 23: Převodová tabulka (v euro)

Položka rozvahy	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Brutto hodnota budovy a klimatizačního zařízení	98 320		3 320	95 000
Oprávký budovy a klimatizačního zařízení	-1 536		738	-2 274
Netto hodnota budovy a klimatizačního zařízení	96 784		4 058	92 726
Výsledek hospodaření běžného období	-1 536	738	0	-2 274

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Také při přechodu na systém IFRS for SME z ČÚP bude nutné vyloučit z brutto hodnoty stavby výpůjční náklady, které by v českém účetnictví byly aktivovány do její pořizovací hodnoty. Rozdíl mezi odpisem v prvním roce zde však bude ještě markantnější než v předchozím případě, neboť ČÚP umožňuje v prvním roce odepsat roční hodnotu odpisu, přestože majetek byl do užívání zařazen až v červnu 2011.

Tab. č. 24: Účtování změn (v euro)

Číslo	Popis transakce	Částka	MD	D
1.	Vyloučení výpůjčních nákladů z pořizovací ceny aktiva	3 320	VK - nerozdělený zisk min. období	A - oprávký k pozemkům, budovám a zařízení
2.	Úprava oprávek za období do 1. 1. 2012	738	VK - nerozdělený zisk min. období	A - oprávký k pozemkům, budovám a zařízení
3.	Úprava odpisu za rok 2012	161	A - pozemky, budovy a zařízení	VK - výsledek hospodaření

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

### 4.2.2.2 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Na základě ČÚP by účetní jednotka pořízený nábytek zařadila do 2. odpisové skupiny, tj. odepisovala by ho 5 let (viz. tab. č. 25).

Tab. č. 25: Přehled odpisů nábytku dle daňových zákonů ČR (v euro)

ROK	KOEFICIENT	ODPIS	ZŮSTATKOVÁ CENA
2009	5	570	2 280
2010	5	912	1 368
2011	4	684	684
2012	3	456	228
2013	2	228	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Majetek by firma VEGACOM, s.r.o. v českých podmínkách zcela odepsala již v roce 2013. Účetní jednotka by opět účtovala podobně jako na Slovensku, tj. ve prospěch účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a účtu 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí.

Protože však firma pořídila nábytek k 15. 4. 2009, měla by dle § 30a odst. 2) zákona o daních z příjmů možnost odepsat nábytek do 100 % jeho hodnoty v rozmezí 24ti měsíců, tj. první rok by mohla odepsat 60 %, následující rok pak zbývajících 40 % pořizovací ceny (viz. tab. č. 26). Majetek by tedy byl zcela odepsán v roce 2010.

Tab. č. 26: Odepsání nábytku dle §30a Mimořádné odpisy

ROK	ODPIS	ZŮSTATKOVÁ CENA
2009	1 710	1 140
2010	1 140	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

### Přechod na IFRS for SME

Tab. č. 27: Převodová tabulka (v euro)

Položka rozvahy	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Brutto hodnota nábytku	2 850			2 850
Oprávky nábytku	-2 166	518		-1 648
Netto hodnota nábytku	684	518		1 202
Výsledek hospodaření běžného období	-2 166	0	518	-1 648

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Tab. č. 28: Účtování změn (v euro)

Číslo	Popis transakce	Částka	MD	D
1.	Úprava odpisu za rok 2012	155	A - pozemky, budovy a zařízení	VK - výsledek hospodaření
2.	Úprava opravek za období do 1. 1. 2012	518	A - pozemky, budovy a zařízení	VK - nerozdělený zisk min. období

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

#### 4.2.2.3 Leasing

České účetní předpisy stanoví jako osobu oprávněnou k odepisování předmětu leasingu pronajímatele. Nájemce předmět leasingu nezařazuje do svého majetku a vede ho pouze v podrozvaze. Leasingové platby pak účtuje jako celek přímo do nákladů. Časově účetní jednotka rozlišuje pouze nerovnoměrné splátky.

Firma VEGACOM s. r. o. by tedy v prvním kroku zaúčtovala akontaci v hodnotě 5 500 € a sjednanou čtvrtletní splátku ve výši 1 240 €. Poté by zúčtovala nepravidelnou splátku leasingu, jež po rozpočítání na dobu trvání leasingové smlouvy, dosahuje hodnoty 344 €. Následně by do podrozvahy zařadila majetek oceněný reálnou hodnotou a zaúčtovala v souhrnné částce všech leasingových plateb závazek z leasingu, který by k témuž okamžiku snížila o již zaplacenou splátku.

Tab. č. 29: Účtování leasingových splátek za první splátkové období

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Zaúčtování akontace	5 500	381	321
2.	Zaúčtování první pravidelné splátky	1 240	518xxx	321
3.	Zúčtování nepravidelné splátky	344	518xxx	381
4.	Zaplacení první splátky	1240	321	221
5.	Převzetí předmětu leasingu	x	x	x
6.	Zařazení automobilu do podrozvahy	22 008	771	
7.	Zařazení závazku do podrozvahy	25 340		775
		1 240	775	
8.	Odpis	x	x	x

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

## **Přechod na IFRS for SME**

Rozdíly mezi systémy týkající se stanovení osob, jež mohou předmět leasingu uvádět v rozvaze a odepisovat, vykazované hodnoty majetku, kdy v účetnictví založeném na českých účetních předpisech není zohledněn efekt snižování reálné hodnoty peněžních prostředků, aj. vedou k významným změnám v bilanční sumě.

Účetnictví IFRS for SME nepravidelnou splátku leasingu časově nerozlišuje, tzn. závazek je snížen k okamžiku převedení peněžních prostředků z bankovního účtu.

Popis jednotlivých účetních případů při přechodu na systém IFRS for SME k 1. 1. 2012 a způsob jejich výpočtu (viz. tab. č. 30):

1. Vykázání závazku a zařazení majetku do rozvahy podniku v současné hodnotě leasingových splátek.
2. Stornování mimořádné splátky, tj. snížení závazků z pronájmu a nákladů příštích období v částce 5 500 €.
3. Zaúčtování odpisů za r. 2010, 2011 a snížení výsledku hospodaření minulých let. Majetek je zařazen do 2. odpisové skupiny. Odpisy jsou vypočítány lineární metodou, tzn. roční odpis =  $22\,008 / 5 = 4\,402$  €.
- 4.,5. Zaúčtování rozdílu v nákladech. IFRS for SME rozlišuje nákladovou část leasingové splátky a část snižující dluh oproti tomu české účetní předpisy zahrnují celou část do nákladů. Účetní jednotka tedy musí nejprve vyloučit původní leasingové splátky a následně je opět zaúčtovat podle požadavku standardu IFRS for SME.
6. Stornování časového rozlišení akontace za r. 2011 - 2012, a to proti nerozdělenému zisku minulých let v částce  $344 \times 8 = 2\,752$  €
7. Rozlišení krátkodobého a dlouhodobého závazku, tj. účetní jednotka musí přesunout část závazku se splatností nad jeden rok mezi závazky se splatností do jednoho roku, a to v částce rovnající se snížení závazku leasingu v roce 2012, tj. 4 293 €.

Tab. č. 30: Účtování leasingových splátek při přechodu na IFRS for SME k 1. 1. 2012

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Zařazení majetku do rozvahy	22 008	A - zařízení v pronájmu (úč. 022)	Z - ostatní dlouh. závazky (úč. 479)
2.	Stornování mimořádné splátky	5 500	Z - ostatní dlouh. závazky (úč. 479)	A - náklady příštích období (úč. 381)
3.	Zaučtování odpisů	8 804	VK - nerozdělený zisk min. období (úč. 428)	A - pozemky, budovy a zařízení (úč. 082)
4.	Vyloučení původních leasingových splátek	9 920	A - peníze (úč. 211)	VK - nerozdělený zisk min. období (úč. 428)
5.	Zaučtování splátek	7 521	VK - nerozdělený zisk min. období (úč. 428)	
		2 399	VK - nerozdělený zisk min. období (úč. 428)	
		9 920		A - peníze (úč. 211)
6.	Stornování časového rozlišení	2 752	A - náklady příštích období (úč. 381)	VK - nerozdělený zisk min. období (úč. 428)
7.	Rozlišení krátkodobého a dlouhodobého závazku	4 293	Z - ostatní dlouh. závazky (úč. 479)	Z - jiné závazky (úč. 379)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Popis jednotlivých účetních případů při přechodu na systém IFRS for SME k 31. 12. 2012 a způsob jejich výpočtu (viz. tab. č. 31):

1. Odpis majetku za r. 2012, tj. 4 402 €.

2.,3. Rozlišení nákladové a úrokové části leasingových plateb hrazených v roce 2012. České účetní předpisy by zahrnuły leasingové splátky zcela do nákladů, tj. účetní jednotka by musela tuto částku odúčtovat a zaučtovat zvlášť snížení dluhu a úroky.

4. Stornovat časové rozlišení splátky za r. 2012, tj.  $344 \times 4 = 1\,376$  €.

5. Rozlišení krátkodobého a dlouhodobého závazku, tj. účetní jednotka musí přesunout část závazku se splatností nad jeden rok mezi závazky se splatností do jednoho roku, a to v částce rovnající se snížení závazku leasingu v roce 2013, tj. 4 693 €.

Tab. č. 31: Účtování leasingových splátek při přechodu na IFRS for SME k 31. 12. 2012

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Odpis majetku za r. 2012	4 402	N - odpisy dlouhodobého majetku (úč. 551)	A - pozemky, budovy a zařízení (úč. 082)
2.	Vyloučení původních leasingových splátek	4 960	A - peníze (úč. 211)	N - ostatní služby (úč. 518)
3.	Zaúčtování splátky	667	N - úroky (úč. 562)	
		4 293	Z - jiné závazky (úč. 379)	
		4 960		A - peníze (úč. 211)
4.	Stornování časového rozlišení	1 376	A - náklady příštích období (úč. 381)	VK - výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení (úč. 431)
5.	Rozlišení krátkodobého a dlouhodobého závazku	4 693	Z - ostatní dlouh. závazky (úč. 479)	Z - jiné závazky (úč. 379)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

#### 4.2.2.4 Rezervy

České účetní předpisy definují rezervy jako závazky s neurčitou výší nebo časovým určením, přičemž musí být splněny obdobné podmínky jako v systému IFRS for SME či slovenských účetních předpisech. Rozdílné jsou však samotné položky, jež lze do rezerv zahrnout, či vymezení jednotlivých kategorií rezerv, tj. na daňově účinné a neúčinné.

České účetnictví podnikům umožňuje vytvářet rezervu na opravu hmotného majetku. Musí se však jednat o majetek, který má podle zákona o daních z příjmů dobu odepisování nejméně 5 let. Zákon o rezervách dále stanoví maximální dobu tvorby rezervy, a to na základě odpisové skupiny, do které daný dlouhodobý hmotný majetek řadí zákon o daních z příjmů. Rezerva musí být tvořena minimálně po 2 zdaňovací období.

Od roku 2009 je účetní jednotka pro daňovou uznatelnost povinna peněžní prostředky ve výši vytvořené rezervy za předmětné zdaňovací období převést na samostatný účet



v bance, který je veden v českých korunách či eurech, má sídlo na území členského státu EU a je určen výhradně pro ukládání prostředků příslušné rezervy<sup>38</sup>.

Tab. č. 32: Účtování zákonné rezervy

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Tvorba rezervy	1 500	N - tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů (úč. 552)	Z - rezervy podle zvláštních právních předpisů (úč. 451)
2.	Faktura za opravu střechy (v r. 2015)	6 000	N - opravy a udržování (úč. 511)	Z - dodavatelé (úč. 321)
3.	Čerpání rezervy (v r. 2015)	6 000	Z - rezervy podle zvláštních právních předpisů (úč. 451)	N - tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů (úč. 552)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

### Přechod na IFRS for SME

Rezerva na opravy a udržování nespĺňuje kritérium standardu IFRS for SME pro vykázaní rezervy, protože k datu závěrky neexistuje současný závazek, jež je důsledkem minulé události účetní jednotky. Významné opravy se v rámci standardu vykazují jako součást majetku a odepisují se. Při přechodu na IFRS for SME z českého účetnictví by tedy účetní jednotka musela tuto položku odúčtovat (viz. tab. č. 34).

Tab. č. 33: Pohyby rezerv v roce 2012 (v euro)

Položka	Rezerva na opravy a udržování
Zůstatek k 1. 1. 2012	1 500
Tvorba	1 500
Čerpání	0
Zůstatek k 31. 12. 2012	3 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

<sup>38</sup> RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. 11. vydání, Olomouc: ANAG, 2011, 1031 s., ISBN 978-80-7263-633-4

Tab. č. 34: Odúčtování rezervy

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Storno rezervy na opravy a udržování	3 000	Z - rezervy podle zvláštních právních předpisů (úč. 451)	
		1 500		N - tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů (úč. 552)
		1 500		VK - nerozdělený zisk

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

#### 4.2.2.5 Odložená daň

Odložená daň vzniká, stejně jako ve slovenském účetnictví, v důsledku rozdílného způsobu používání a oceňování položek v účetnictví, v daních z příjmů a odlišného dopadu do účetního hospodářského výsledku a daňového základu.

Pokud by firma VEGACOM s. r. o. podnikala v českém ekonomickém prostředí a chtěla by přejít na systém IFRS for SME přibylo by k položkám ovlivňujícím výši odložené daně odepisování finančního leasingu a rozdíly ve vytváření dlouhodobé rezervy na opravu dlouhodobého majetku.

#### Přechod na IFRS for SME

Účetní jednotka přecházející na IFRS for SME k 1. 1. 2012 musí:

- určit položky s rozdílnou účetní a daňovou hodnotou,
- stanovit rozdíl,
- vypočítat odloženou daň (tj. vynásobit rozdíl těchto položek daňovou sazbou platnou v období, kdy se daňová pohledávka či závazek uplatní),
- zaúčtovat vypočtenou odloženou daň.

Tab. č. 35: Výpočet odložené daně k 1. 1. 2012 (v euro)

POLOŽKA	ÚČETNÍ HODNOTA	DAŇOVÁ HODNOTA	ROZDÍL	SAZBA DANĚ V %	ODLOŽENÁ POHLEDÁVKA (+), ZÁVAZEK (-)
Změna odpisů budovy	(91 339)	(95 119)	(3 780)	19%	(719)
Změna odpisů nábytku	1 202	684	-518	19%	-99
Změna odpisů leasingu	11 004	0	-11 004	19%	-2 091
Dlouhodobá rezerva	0	(1500)	(1500)	19%	(285)
<b>Σ</b>					<b>-2 190 (-1 186)</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Firmě vzniká odložený daňový závazek ve výši 2 190 € (popř. 1 186 € při zahrnutí rezervy na opravu střechy a odpisů budovy).

Tab. č. 36: Zaúčtování odloženého daňového závazku (v euro)

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Odložený daňový závazek	2 190 (1 186)	VK - nerozdělený zisk min. let (úč. 428)	Z - odložený daňový závazek/pohledávka (úč. 481)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

K 31. 12. 2012 musí účetní jednotka:

- určit nové položky s rozdílnou účetní a daňovou hodnotou,
- stanovit rozdíl mezi těmito položkami a snížit je o rozdíl zjištění k 1. 1. 2012,
- vypočítat odloženou daň,
- zaúčtovat vypočtenou odloženou daň.

Tab. č. 37: Výpočet odložené daně k 31. 12. 2012 (v euro)

POLOŽKA	ÚČETNÍ HODNOTA	DAŇOVÁ HODNOTA	ROZDÍL	SAZBA DANĚ V %	ODLOŽENÁ POHLEDÁVKA (+), ZÁVAZEK (-)
Změna odpisů budovy	(88 234)	(91 839)	(175)	19%	(34)
Změna odpisů nábytku	902	228	-156	19%	-30
Změna odpisů leasingu	16 506	0	-5 502	19%	-1 046
Dlouhodobá rezerva	0	(3000)	(1500)	19%	(285)
<b>Σ</b>					<b>-1 076 (-757)</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Firmě vzniká odložený daňový závazek ve výši 1 076 € (popř. 757 € při zahrnutí rezervy na opravu střechy a odpisů budovy).

Tab. č. 38: Zaúčtování odloženého daňového závazku (v euro)

	ÚČTOVÁNÍ	ČÁSTKA	MD	D
1.	Odložený daňový závazek	1 076 (757)	N - daň z příjmů z běžné činnosti - odložená (úč. 592)	Z - odložený daňový závazek/pohledávka (úč. 481)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

#### 4.2.2.6 Sestavení účetních výkazů dle IFRS for SME

I následující účetní výkazy jsou sestavené na základě požadavků standardu IFRS for SME, vychází však z českého účetnictví a s ním spjatých účetních případů. Výkazy zobrazují přechod na standard IFRS for SME a jeho dopad do účetních výkazů firmy VEGACOM s. r. o. Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty, které dosud ve společnosti nenastaly, jsou uvedeny v závorkách.

Stejně jako v předchozí slovenské části, i v této tabulce levý sloupec rozvahy znázorňuje položky dle českých účetních předpisů k 31. 12. 2012, poslední sloupec položky po úpravě na standard IFRS for SME, přičemž rozvaha obsahuje pouze hodnoty v netto. Výkaz zisku a ztráty je uveden pouze k 31. 12. 2012, neboť k 1. 1. 2012 nedošlo k žádným změnám.

Tab. č. 39: Výkaz o finanční pozici dle IFRS for SME k 31. 12. 2012 (v euro)

	SÚP	Odpis stavby a klimatizace	Odpis nábytku	Leasing	Rezervy	Odložená daň	IFRS for SME
<b>AKTIVA</b>	<b>91 926</b>	<b>(-3 897)</b>	<b>673</b>	<b>8 802</b>		<b>0</b>	<b>101 401 (97 504)</b>
Dlouhodobá aktiva	18 720	(-3 897)	673	8 802			<b>28 195 (24 298)</b>
Finanční investice	0						0
Pozemky, budovy a zařízení	18 720	(-3 897)	673	8 802			<b>28 195 (24 298)</b>
Investice do nemovitostí	0						0
Nehmotná aktiva	0						0
Odložená daňová pohledávka	0						0
Dlouhodobé pohledávky	0						0
Krátkodobá aktiva	73 206						73 206
Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty	54 649						54 649
Pohledávky z obchodního styku a jiné	5 170						5 170
Zásoby	13 387						13 387
<b>VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY</b>	<b>91 926</b>	<b>(-3 897)</b>	<b>673</b>	<b>8 802</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>101 401 (97 504)</b>
Vlastní kapitál	79 444	(-3 897)	673	-3 413	(3 000)	-3 266 (-1 943)	<b>73 438 (73 864)</b>
Základní kapitál	6 638						6 638
Rezervní fondy, fondy ze zisku	664						664
VH min. období	0	(-4 058)	518	-3 304	(1 500)	-2 190 (-1 186)	<b>-4 976 (-6 530)</b>
VH běžného období	72 142	(161)	155	-109	(1 500)	-1 076 (-757)	<b>71 112 (73 092)</b>
Dlouhodobé závazky	1 142			7 522	(-3000)	3 266 (1 943)	<b>11 930 (7 607)</b>
Bankovní úvěry	0						0
Dlouhod. obchodní a jiné závazky	1 142						1 142
Dlouhodobý závazek z finančního leasingu	0			7 522			<b>7 522</b>
Rezervy	0				(-3000)		<b>(-3 000)</b>
Odložený daňový závazek	0					3 266 (1 943)	<b>3 266 (1 943)</b>

Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům	0					0
Krátkodobé závazky	11 340			4 693		16 033
Závazky z obchodní styku a jiné	11 340					11 340
Krátkodobé závazky z finančního leasingu	0			4 693		<b>4 693</b>

Zdroj: *Vlastní zpracování, 2013*

Výsledovka vychází ze standardu IFRS for SME. Výkaz je sestaven v druhovém členění, přičemž je zachováno členění nákladů a výnosů. Výsledovku účetní jednotka sestavuje za srovnatelné období.

Výsledek hospodaření minulých let v návaznosti na úpravy provedené k 1. 1. 2012 poklesl o 4 976 € (popř. o 6 530 €), výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení pak o 1 030 € (popř. vzrostl o 950 €). Přesto se celková bilanční suma firmy zvýšila o 9 475 €, popř. o 5 578 € při zaúčtování uvedeného teoretického účetního případu. Hlavní příčinou rapidního nárůstu v bilanční sumě je zahrnutí předmětu leasingu do rozvahy, tj. do položky Pozemky, budovy a zařízení v současné hodnotě leasingových plateb a s tím spojené navýšení závazku firmy z leasingu. Ke zvýšení dlouhodobého hmotného majetku přispělo také zvýšení hodnoty nábytku.

Při přechodu na IFRS for SME účetní jednotka vytváří položku Odložená daňová povinnost, tj. v tomto případě odložený daňový závazek. Tato položka pak značně ovlivňuje hodnoty dosažené v rozvaze a výši čistého zisku.

Z výsledovky (tab. č. 40) je patrné snížení provozních nákladů, což vede k nárůstu provozního hospodářského výsledku. Na poklesu provozních nákladů firmy má největší podíl zrušení rezervy vytvářené na opravu dlouhodobého hmotného majetku a vyloučení původních leasingových splátek. Provozní výsledek hospodaření vzroste téměř o 2,5 %, tj. o 2 374 € při zahrnutí všech zmíněných účetních případů, přičemž by v takovém případě vzrostl i čistý zisk podniku, a to o 950 €.

Tab. č. 40: Výsledovka dle IFRS for SME k 31. 12. 2012 (v euro)

	SÚP	Odpis stavby a klimatizace	Odpis nábytku	Leasing	Rezervy	Odložená daň	IFRS for SME
Provozní výnosy	309 592						309 592
Tržby za prodej zboží	152 125						152 125
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	157 467						157 467
Ostatní provozní výnosy	0						0
Provozní náklady	220 300	(-161)	-155	-558	(-1 500)		219 587 (217 926)
Náklady vynaložené na prodané zboží	93 134						93 134
Spotřeba materiálu a energie	26 084						26 084
Služby	29 893						29 893
Osobní náklady	55 291						55 291
Odpisy	12 196	(-161)	-155	4 402			16 443 (16 282)
Ostatní provozní náklady	3 702			-4 960	(-1 500)		-1 258 (-2 758)
Provozní výsledek hospodaření	89 292						90 005 (91 666)
Finanční výnosy	1						1
Finanční náklady	158			667			825
Finanční výsledek hospodaření	-157			-667			-824
Mimořádné výnosy	0						0
Mimořádné náklady	0						0
Mimořádný výsledek hospodaření	0						0
<b>Zisk před zdaněním</b>	<b>89 135</b>						<b>89 189</b> <b>(90 842)</b>
Daň ze zisku splatná a odložená	16 993					1 076 (757)	18 069 (17 750)
<b>Čistý zisk za období</b>	<b>72 142</b>						<b>71 112</b> <b>(73 092)</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

## **5 VLV UŽITÍ IFRS V MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNICÍCH NA MĚŘENÍ VÝKONNOSTI**

Posuzování výkonnosti účetní jednotky, její zadluženosti a schopnosti splácet v krátkodobém či dlouhodobém horizontu své závazky tvoří základ většiny rozhodovacích situací. Cílem měření výkonnosti podniku je shrnutí dat do několika ukazatelů, jež umožní hodnotit podnikové procesy v čase, identifikovat vývojové tendence, příčinné souvislosti a faktory, které měly či budou mít vliv na průběh ekonomických procesů.<sup>39</sup>

Metody a postupy využívané při zpracování účetních dat jsou souhrnně označovány jako finanční analýza. Finanční analýza je všeobecně chápána jako určitý nástroj pro posouzení finanční situace podniku a nezbytnou součást finančního řízení firmy.

Jádrem finanční analýzy jsou poměrové ukazatele. Z toho důvodu byla i v následujícím textu zvolena tato metoda výpočtu pro stručné nastínění změn ve výkonnosti podniku přecházejícího na standard IFRS for SME. Mezi nejpoužívanější poměrové ukazatele patří ukazatele rentability, zadluženosti a likvidity, které budou dále stručně popsány.

### **5.1 UKAZATELE RENTABILITY**

Ukazatel rentability podává uživatelům účetních dat informaci o tom, jaký efekt v podniku vytvoří vložený kapitál, tj. poměruje zisk a zdroje použité na jeho dosažení.

#### **Přechod na IFRS for SME ze slovenských účetních předpisů**

Přechod firmy VEGACOM s. r. o. na účetnictví vedené podle mezinárodních účetních standardů způsobí pokles hodnoty celkových aktiv, vlastního kapitálu a celkového podnikového kapitálu. Přičemž takovéto snížení v hodnotě jmenovatele výše uvedeného ukazatele měření výkonnosti, následně vede k růstu veškerých ukazatelů rentability, tj. rentability aktiv, vlastního kapitálu i rentability vloženého kapitálu. Tyto změny lze přičítat zejména převodu některých účetních případů v záporné částce k 1. 1. 2012 do

---

<sup>39</sup> PASEKOVÁ, M. a kol.: *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 184 s., ISBN 978-80-7357-866-4



výsledku hospodaření minulých let, čímž byla výrazně snížena hodnota vykazovaného vlastního kapitálu.

Stejně tak ukazatel rentability dlouhodobých zdrojů vykáže přírůstek, neboť čistý zisk roste, hodnota vlastního kapitálu klesá, přičemž položka dlouhodobých závazků a nákladových úroků se nemění. Rostoucí čistý zisk vede i k růstu ukazatele rentability tržeb.

### **Přechod na IFRS for SME z českých účetních předpisů**

Převedení účetnictví, které vychází z českých účetních předpisů, na standard IFRS for SME by vedl k většímu množství účetních změn. Do výkazu o finanční situaci by byl nově zařazen předmětu leasingu, závazek s ním související, včetně vzniklého odloženého daňového závazku, čímž vzroste hodnota celkového kapitálu a aktiv podniku. Růst bilanční sumy, tj. jmenovatele ukazatele rentability vloženého kapitálu a celkových aktiv, způsobí její pokles. Takový výsledek by však znamenal, že firma je podle mezinárodních účetních standardů méně výnosná.

Pohyb rentability vlastního kapitálu by byl obdobný přechodu ze slovenského účetnictví, tzn. došlo by k růstu rentability vlastního kapitálu v důsledku převodu některých účetních případů v záporné hodnotě do výsledku hospodaření minulých let. Pozitivně by se vyvíjela i rentabilita dlouhodobých zdrojů, tj. rostla by výnosnost a efektivnost dlouhodobých investic do společnosti.

Vývoj ukazatele rentability tržeb není jednoznačný. Na základě aktuálních účetních případů by se hodnota ukazatele ROS snížila, pokud by však byly uvažovány i modelové situace, které dosud nenastaly (tj. koupě budovy a klimatizace, rezervy na dlouhodobý hmotný majetek), rentabilita tržeb by měla tendenci růst.

## **5.2 UKAZATELE LIKVIDITY**

Ukazatele likvidity vyjadřují schopnost účetní jednotky dostát svým závazkům. Z pohledu slovenských účetních předpisů nedochází v oblasti likvidity k žádným změnám, to však neplatí pro přechod z českého účetnictví. Pokud by účetní jednotka vedla účetnictví vycházející z českých účetních předpisů, jak běžná, pohotová, tak i okamžitá likvidita podniku by poklesla. Zařazením položky leasingu do účetnictví

firmy by jí vznikl dodatečný závazek, který by bylo nutné časově rozlišovat, tj. na krátkodobý a dlouhodobý. Přesto by podnik i nadále zůstal velmi likvidní, neboť drží velké množství finančních prostředků.

### **5.3 UKAZATELE ZADLUŽENOSTI**

Ukazatele zadluženosti znázorňují poměr vlastních a cizích zdrojů podniku, tj. zadluženost vlastního kapitálu. Rozdíl mezi zadlužeností podniku z hlediska slovenských účetních předpisů a standardu IFRS for SME je minimální a vzniká zejména vlivem pohybu ve výsledku hospodaření běžného a minulého období. U českých účetních předpisů je však situace rozdílná. Zahrnutím leasingu do výkazu o finanční situaci dojde k značnému navýšení dlouhodobého závazku a současně tedy i k dvojnásobnému růstu zadluženosti firmy. Stejně tak úrokové krytí a kvóta vlastního kapitálu při zahrnutí leasingu značně poklesne, přesto však zůstane dosti vysoké, tj. vlastní kapitál je schopen pokrýt přibližně tři čtvrtiny svých potřeb z vlastních zdrojů.

## **6 SOUHRN PROBLEMATIKY IFRS FOR SME**

Mezi účtováním dle IFRS for SME, dle českých a slovenských právních předpisů, stále zůstávají významné i méně významné rozdíly. Obecně lze říci, že slovenské účetnictví tvoří mezi těmito třemi účetními systémy jakýsi „mezičlánek přechodu“ na mezinárodní účetní systém. Slovenské a české účetnictví samozřejmě vychází z podobných zásad, způsobů účtování a oceňování, komparace a přibližování mezinárodním účetním systémům byla však na Slovensku započata o několik let dříve a neustále pokračuje.

Počátečním rozdílem mezi vymezenými účetními systémy je neexistence Konceptního rámce v účetních předpisech SR ani ČR. České účetnictví dokonce ani nedefinuje jednotlivé položky účetního výkaznictví a dává tak prostor pro jistou improvizaci při určování položek výkazů. Slovenské účetnictví naopak již tuto část přechodu na IFRS splňuje a definuje jednotlivé složky výkazů v Zákoně o účetnictví SR.

Z pohledu kvalitativních charakteristik a požadavků na účetnictví jsou tyto účetní systémy velmi podobné. Důležitý prvek „převahy obsahu nad formou“ však ve slovenských i českých účetních předpisech není vymezen. Slovenské předpisy stejně jako ty české zdůrazňují princip opatrnosti, který je pak často příčinou zkreslení skutečné hodnoty majetku ve výkazech firmy.

Rozdíly lze nalézt také ve formě a součástech účetní závěrky. IFRS for SME nepředepisuje strukturu účetní závěrky, stanoví však minimum položek, které musí být ve výkazech obsaženy. Slovenské a české účetní předpisy naopak stanoví pevnou strukturu rozvahy i výkazu zisků(u) a ztrát(y). Účetní závěrka IFRS for SME musí vždy obsahovat pět částí (tj. výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku a výsledovku, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a komentář). Účetní jednotka účtující dle slovenských účetních předpisů, která nemá povinnost auditu, nemusí sestavovat výkaz o peněžních tocích, popř. ho sestavuje pouze jako součást poznámek. České účetní předpisy pak nevyžadují sestavování výkazu o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu, jejichž uvádění v účetní závěrce firmy je pro velkou část firem dobrovolné.

Všechny tři účetní systémy definují obdobné oceňovací báze. České účetnictví však dosud, jako jediné z uvedených systémů, nevyužívá princip oceňování pohledávek a závazků v současné hodnotě. Podniky sestavují účetní závěrku na základě historických.

V mezinárodních účetních standardech stále více získává na důležitosti přeceňování reálnou hodnotou, přičemž pro ni existuje jasná definice. Také na Slovensku využití reálné hodnoty postupně roste, dosud se však netýká takového množství položek. České účetní předpisy využívají reálnou hodnotu pouze při přecenění specifických složek majetku (tj. derivátů a některých typů cenných papírů).

V položce Pozemků, budov a zařízení lze také nalézt několik odlišností. Zatímco ČÚP v tomto případě postupují podle právní formy majetku, IFRS for SME a dnes již i SÚP zvažují podstatu dané transakce. Stejně tak jako IFRS for SME rozlišuje Aktiva určená k prodeji či Investice do nemovitostí, tak i SÚP vede od r. 2011 na speciálním účtu nemovitost na prodej (úč. 133 – Nemovitost na prodej) a zakázkovou výrobu či zakázkovou výstavbu nemovitosti určené na prodej (úč. 316 – Čistá hodnota zakázky). Od r. 2010 umožňují podniku všechny tyto účetní systémy používat komponentní způsob odepisování. Odpisy dle IFRS for SME musí odpovídat skutečnému využití majetku a době jeho použitelnosti. Mezinárodní účetní standard umožňuje účetní jednotce odepisovat do stanovené zbytkové hodnoty, přičemž je nutné zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti každý rok aktualizovat.

Slovenské i české účetní předpisy nezakazují kapitalizaci výpůjčních nákladů. Přestože i plná verze IAS/IFRS toto umožňuje, v IFRS for SME se musí tyto položky zahrnout rovnou do nákladů.

Značné odlišnosti ČÚP a ostatních systémů lze pozorovat v oblasti leasingu. IFRS for SME a slovenské účetní předpisy chápou leasing na srovnatelné bázi, přestože definice leasingu je v tomto případě trochu odlišná. Podle mezinárodního účetního standardu vstupuje předmět leasingu do výkazu o finanční situaci, čímž podstatně změní v ní obsažené informace. Leasing dle IFRS for SME i SÚP eviduje ve svém majetku nájemce, který ho také odepisuje. Současně pak nájemce vede leasing i ve svých dlouhodobých závazcích. Firma podnikající v České republice by naopak leasing vedla pouze na podrozvahovém účtu, tento závazek by tedy zůstal veřejnosti skryt, čímž by např. docházelo k podhodnocení zadluženosti podniku a zkreslení některých dalších finančních ukazatelů.

Také pohled IFRS for SME a SÚP na rezervy a závazky, tj. především definování pojmu rezerv a způsob jejich vykazování je velmi podobný. Na rozdíl od českých

účetních předpisů, vytváření rezervy na opravu a údržbu vlastního majetku není povoleno. Rozdíly lze objevit i v účtování a čerpání rezerv, jež je nastaveno takovým způsobem, aby dokázalo předejít různým pokusům kreativně upravit dosažený hospodářský výsledek.

## **ZÁVĚR**

Náročnost přechodu na IFRS for SME spočívá v ne zcela zpracovaném postupu účtování konkrétních účetních případů a celkově jiném pohledu na položky účetních výkazů. Česká ani slovenská literatura, stejně jako samotné standardy IFRS for SME většinou podrobně nepopisují způsob účtování, ale zaměřují se spíše na vymezení položek obsažených ve výkazech, popř. způsob jejich vykazování. Cílem této diplomové práce tedy bylo sestavení metodického postupu přechodu, a to takovým způsobem, aby byly podniku přiblíženy zásady, principy, odlišnosti, aj. těchto standardů vůči slovenskému či českému účetnictví a byla tak usnadněna cesta k převedení jeho účetních výkazů zaznamenávaných dle slovenských účetních předpisů na výkazy dle požadavků mezinárodního účetního výkaznictví.

Převodem několika rozdílně vykazovaných položek majetku však pro firmu celý proces nekončí. Podnik musí pro své zaměstnance zajistit nejen množství odborných školení a vyhradit na tuto činnost potřebný čas, ale také investovat do odpovídajícího informačního systému.

Všechny tyto kroky však povedou k lepší čitelnosti podniku širokému okruhu uživatelů a pravděpodobně i získání větší důvěry potenciálních investorů. Účetní výkaznictví bude více odpovídat skutečnosti a reálným potřebám či problémům podniku, což jistě pozitivně ovlivní zvolený způsob řízení v dané situaci.

## **SEZNAM TABULEK**

TAB. Č. 1: DEFINICE EVROPSKÉ KOMISE PRO ZAŘAZENÍ PODNIKU MEZI SME	9
TAB. Č. 2: STRUKTURA PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ V EU	10
TAB. Č. 3: STRUKTURA PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ V ČR	11
TAB. Č. 4: ODDÍLY IFRS FOR SME A ODKAZY NA POUŽITÉ STANDARDY IAS/IFRS	41
OBR. Č. 1: VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PO ZDANĚNÍ ZA OBDOBÍ 2008 - 2012	43
TAB. Č. 5: SROVNÁNÍ ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ	45
TAB. Č. 6: PŘEHLED ODPISŮ STAVBY A KLIMATIZACE PŘI KOMPONENTNÍM ZPŮSOBU ODEPISOVÁNÍ (V EURO)	57
TAB. Č. 7: PŘEHLED ODPISŮ STAVBY A KLIMATIZACE PŘI KOMPONENTNÍM ZPŮSOBU ODEPISOVÁNÍ (V EURO)	59
TAB. Č. 8: PŘEVODOVÁ TABULKA (V EURO)	60
TAB. Č. 9: ÚČTOVÁNÍ ZMĚN (V EURO)	61
TAB. Č. 10: PŘEHLED ODPISŮ NÁBYTKU DLE DAŇOVÝCH ZÁKONŮ SR (V EURECH)	62
TAB. Č. 11: PŘEHLED ODPISŮ NÁBYTKU DLE IFRS FOR SME (V EURECH)	63
TAB. Č. 12: PŘEVODOVÁ TABULKA (V EURO)	63
TAB. Č. 13: ÚČTOVÁNÍ ZMĚN (V EURO)	64
TAB. Č. 14: LEASINGOVÁ TABULKA SESTAVENÁ PODLE SLOVENSKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ	65
TAB. Č. 15: ÚČTOVÁNÍ LEASINGOVÝCH SPLÁTEK ZA PRVNÍ SPLÁTKOVÉ OBDOBÍ	66
TAB. Č. 16: VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ K 1. 1. 2012 (V EURO)	69
TAB. Č. 17: ZAÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POHLEDÁVKY (V EURO)	69
TAB. Č. 18: VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ K 31. 12. 2012 (V EURO)	70
TAB. Č. 19: ZAÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POHLEDÁVKY (V EURO)	70
TAB. Č. 20: VÝKAZ O FINANČNÍ POZICI DLE IFRS FOR SME K 31. 12. 2012 (V EURO)	71
TAB. Č. 21: VÝSLEDOVKA DLE IFRS FOR SME K 31. 12. 2012 (V EURO)	73
TAB. Č. 22: PŘEHLED ODPISŮ STAVBY A KLIMATIZACE PŘI KOMPONENTNÍM ZPŮSOBU ODEPISOVÁNÍ (V EURO)	75
TAB. Č. 23: PŘEVODOVÁ TABULKA (V EURO)	76
TAB. Č. 24: ÚČTOVÁNÍ ZMĚN (V EURO)	76
TAB. Č. 25: PŘEHLED ODPISŮ NÁBYTKU DLE DAŇOVÝCH ZÁKONŮ ČR (V EURO)	77
TAB. Č. 26: ODEPSÁNÍ NÁBYTKU DLE §30A MIMOŘÁDNÉ ODPISY	77
TAB. Č. 27: PŘEVODOVÁ TABULKA (V EURO)	77
TAB. Č. 28: ÚČTOVÁNÍ ZMĚN (V EURO)	78
TAB. Č. 29: ÚČTOVÁNÍ LEASINGOVÝCH SPLÁTEK ZA PRVNÍ SPLÁTKOVÉ OBDOBÍ	78
TAB. Č. 30: ÚČTOVÁNÍ LEASINGOVÝCH SPLÁTEK PŘI PŘECHODU NA IFRS FOR SME K 1. 1. 2012	80
TAB. Č. 31: ÚČTOVÁNÍ LEASINGOVÝCH SPLÁTEK PŘI PŘECHODU NA IFRS FOR SME K 31. 12. 2012	81
TAB. Č. 32: ÚČTOVÁNÍ ZÁKONNÉ REZERVY	82
TAB. Č. 33: POHYBY REZERV V ROCE 2012 (V EURO)	82
TAB. Č. 34: ODÚČTOVÁNÍ REZERVY	83
TAB. Č. 35: VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ K 1. 1. 2012 (V EURO)	84
TAB. Č. 36: ZAÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉHO DAŇOVÉHO ZÁVAZKU (V EURO)	84
TAB. Č. 37: VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ K 31. 12. 2012 (V EURO)	85

TAB. Č. 38: ZAÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉHO DAŇOVÉHO ZÁVAZKU (V EURO)	85
TAB. Č. 39: VÝKAZ O FINANČNÍ POZICI DLE IFRS FOR SME K 31. 12. 2012 (V EURO)	86
TAB. Č. 40: VÝSLEDOVKA DLE IFRS FOR SME K 31. 12. 2012 (V EURO)	88

## **SEZNAM OBRÁZKŮ**

OBR. Č. 1: VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PO ZDANĚNÍ ZA OBDOBÍ 2008 - 2012	43
--	----



## **SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK**

A	AKTIVA
CP	CENNÝ PAPÍR
ČR	ČESKÁ REPUBLIKA
ČÚP	ČESKÉ ÚČETNÍ PŘEDPISY
D	STRANA „DAL“
DM	DLOUHODOBÝ MAJETEK
DNM	DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK
DHM	DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK
DPH	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY
EU	EVROPSKÁ UNIE
FO	FYZICKÁ OSOBA
HDP	HRUBÝ DOMÁCÍ PRODUKT
IAS/IFRS	MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY
IASB	MEZINÁRODNÍ ORGANIZACE PRO TVORBŮ ÚČETNÍCH STANDARDŮ
IASC	VÝBOR PRO MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY
IFRS FOR SME	MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY
MD	STRANA „MÁ DÁTI“
MF	MINISTERSTVO FINANČÍ
N	NÁKLADY
OR	OBCHODNÍ REJSTŘÍK
OTC	TRH S CENNÝMI PAPÍRY
PC	POŘIZOVACÍ CENA
PO	PRÁVNICKÁ OSOBA
SB.	SBÍRKA
SBA	ŽIVNOTENSKÉ PODNIKÁNÍ V EVROPĚ („SMALL BUSINESS ACT FOR EUROPE“)
SME	MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY
SR	SLOVENSKÁ REPUBLIKA
SÚP	SLOVENSKÉ ÚČETNÍ PŘEDPISY
US GAAP	VŠEOBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ PRINCIPY
VZZ	VÝKAZ ZISKŮ(U) A ZTRÁT(Y)
Z	ZÁVAZKY
Z. z.	SBÍRKA ZÁKONŮ („ZBIERKA ZÁKONOV“)
ZC	ZŮSTATKOVÁ CENA
ZDP	ZÁKON O DANI Z PŘÍJMŮ

## **SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

### **Odborná literatura**

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání, Praha: ASPI a. s., 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9

CENIGOVÁ, Anna. *Podvojně účtovnictvo podnikatel'ov. Praktická příručka*. 13. vydání, Bratislava: CENIGA, s. r. o., 2012, 671 s., ISBN 978-80-969946-4-9

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vydání, Praha: Kernberg Publishing, 2007, 190 s., ISBN 978-80-903962-2-7

KRUPOVÁ, L. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi*. Praha: 1. VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0

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

PASEKOVÁ, M. a kol.: *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 184 s., ISBN 978-80-7357-866-4

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. 11. vydání, Olomouc: ANAG, 2011, 1031 s., ISBN 978-80-7263-633-4

STROUHAL, J. a kol.: *Účetnictví 2011. Velká kniha příkladů*. 1. vydání, Brno: Computer Press a. s., 2011, 798 s., ISBN 978-80-251-3389-7

## Internetové zdroje

BOHDALOVÁ, M. *Vedení účetnictví nebo daňové evidence* [online] Praha: Účtování, 2013, Aktualizace 21. 4. 2013, [cit. 15. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://www.uctovani.net/lanek.php?t=Vedeni-ucetnictvi-nebo-danove-evidence-&idc=96>>

*Basis for Conclusions* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEsBasisforConclusions.pdf>>

*Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky - IFRS pro SME* [online] Praha: Účetní kavárna, 2009, Aktualizace 18. 8. 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/>>

*Nová definice malých a středních podniků.* [online] Brusel: Evropská společenství, 2006, Aktualizace 26. 4. 2006, [cit. 25. 8. 2013] Dostupné na www: [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme\\_definition/sme\\_user\\_guide\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_cs.pdf)

*Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 4455/2003-92* [online] Bratislava: Ministerstvo financií SR, 2003, Aktualizace 9. 5. 2013, [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na www: <<https://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7483>>

*Přehled údajů SBA 2012* [online] Brusel: Evropská společenství, 2012, Aktualizace 4. 4. 2013, [cit. 30. 8. 2013] Dostupné na www: <[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/countries-sheets/2012/czechrepublic_cs.pdf)>

*Standard* [online] Brusel: IFRS foundation, 2009, Aktualizace 2009 [cit. 30. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>>

*Vyhláška č. 500/2002 Sb.* [online] Praha: Business center, 2012, Aktualizace 2012 [cit. 15. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>>

*Zákon č. 431/2002 Z. z. o účetnictví – úplné znenie platné k 1. 1. 2012* [online] Bratislava: Účtovníctvo, 2012, Aktualizace 29. 1. 2012 [cit. 25. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://www.uctovnictvo.sk/index.php/utovnictvo-sk/zakon-o-utovnictve/553-zakon-4312002-zz-o-utovnictve-uplne-znenie-platne-k-112012>>

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví* [online] Praha: Business center, 2012, Aktualizace 2012, [cit. 10. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx#par20>>

*Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů* [online] Praha: Business center, 2012, Aktualizace 2012, [cit. 10. 9. 2013] Dostupné na www: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast1.aspx>>

## **SEZNAM PŘÍLOH**

PŘÍLOHA A: ROZVAHA SR

PŘÍLOHA B: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SR

PŘÍLOHA C: ÚČTOVÁ OSNOVA PRO PODNIKATELE SR

PŘÍLOHA D: ÚČTOVÁ OSNOVA PRO PODNIKATELE ČR

k   .. 20   (v celých eurách)

Číselné údaje sa zarovnávajú vpravo, ostatné údaje sa píše zľava. Nevyplnené riadky sa ponechávajú prázdne.

Údaje sa vyplňajú paličkovým písmom (podľa tohto vzoru), písacím strojom alebo tlačiarňou, a to čiernou alebo tmavomodrou farbou.

Á Ä B Ć D É F G H Í J K L M N O P Q R Š T Ú V X Ý Ž

0 1 2 3 4 5 6 7 - 8 9

Daňové identifikačné číslo <input type="text"/>	Účtovná zvierka	Účtovná zvierka	Mesiac Rok
IČO <input type="text"/>	<input type="checkbox"/> riadna	<input type="checkbox"/> zostavená	Za obdobie od <input type="text"/> 20 <input type="text"/>
SK NACE <input type="text"/>	<input type="checkbox"/> mimoriadna	<input type="checkbox"/> schválená	do <input type="text"/> 20 <input type="text"/>
	(vznačí sa x)		Bezprostredne predchádzajúce obdobie od <input type="text"/> 20 <input type="text"/>
			do <input type="text"/> 20 <input type="text"/>

Obchodné meno (názov) účtovnej jednotky

Sídlo účtovnej jednotky

Ulica <input type="text"/>	Číslo <input type="text"/>
PSC <input type="text"/>	Obec <input type="text"/>
Číslo telefónu 0 <input type="text"/> / <input type="text"/>	Číslo faxu 0 <input type="text"/> / <input type="text"/>
E-mailová adresa <input type="text"/>	

Zostavená dňa: <input type="text"/> .. 20 <input type="text"/>	Podpisový záznam osoby zodpovednej za vedenie účtovníctva:	Podpisový záznam osoby zodpovednej za zostavenie účtovnej zvierky:	Podpisový záznam člena štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo fyzickej osoby, ktorá je účtovnou jednotkou:
Schválená dňa: <input type="text"/> .. 20 <input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Záznamy daňového úradu

Miesto pre evidenčné číslo

Odtlačok prezentačnej pečiatky daňového úradu



a	STRANA AKTÍV b	c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce
			1	2	úctovné obdobie
			Brutto - časť 1 Korekcia - časť 2	Netto	Netto 3
	<b>SPOLU MAJETOK</b> r. 002 + r. 030 +r.061	001			
A.	<b>Neobežný majetok</b> r. 003+r.011 +r.021	002			
A.I.	<b>Dlhodobý nehmotný majetok súčet (r. 004 až r. 010)</b>	003			
A.I.1.	Aktivované náklady na vývoj (012) - /072, 091A/	004			
2.	Softvér (013) - /073, 091A/	005			
3.	Oceniteľné práva (014) - /074, 091A/	006			
4.	Goodwill (015) - /075, 091A/	007			
5.	Ostatný dlhodobý nehmotný majetok (019, 01X) - /079, 07X, 091A/	008			
6.	Obstarávaný dlhodobý nehmotný majetok (041) - 093	009			
7.	Poskytnuté preddavky na dlhodobý nehmotný majetok (051) - 095A	010			
A.II.	<b>Dlhodobý hmotný majetok súčet (r. 012 až r. 020)</b>	011			
A.II.1.	Pozemky (031) - 092A	012			
2.	Stavby (021) - /081, 092A/	013			
3.	Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí (022) - /082, 092A/	014			



a	STRANA AKTÍV b	c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1 Korekcia - časť 2	Netto	
			Netto 3		
4.	Pestovateľské celky trvalých porastov (025) - /085, 092A/	015			
5.	Základné stádo a ťažné zvieratá (026) - /086, 092A/	016			
6.	Ostatný dlhodobý hmotný majetok (029, 02X, 032) - /089, 08X, 092A/	017			
7.	Obstarávaný dlhodobý hmotný majetok (042) - 094	018			
8.	Poskytnuté preddavky na dlhodobý hmotný majetok (052) - 095A	019			
9.	Opravná položka k nadobudnutému majetku (+/- 097) +/- 098	020			
A.III.	Dlhodobý finančný majetok súčet (r. 022 až r. 029)	021			
A.III.1.	Podielové cenné papiere a podiely v dcérskej účtovnej jednotke (061) - 096A	022			
2.	Podielové cenné papiere a podiely v spoločnosti s podstatn m , vplyvom (062) - 096A	023			
3.	Ostatné dlhodobé cenné papiere a podiely (063, 065) - 096A	024			
4.	Pôžičky účtovnej jednotke v konsolidovanom celku (066A) - 096A	025			
5.	Ostatný dlhodobý finančný majetok (067A, 069, 06XA) - 096A	026			
6.	Pôžičky s dobou splatnosti najviac jeden rok (066A, 067A, 06XA) - 096A	027			
7.	Obstarávaný dlhodobý finančný majetok (043) - 096A	028			



a	STRANA AKTÍV b	c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1 Korekcia - časť 2	Netto	
			Netto 3		
8.	Poskytnuté preddavky na dlhodobý finančný majetok (053) - 095A	029			
B.	Obežný majetok r. 031 + r. 038 + r. 046 + r. 055	030			
B.I.	Zásoby súčet (r. 032 až r. 037)	031			
B.I.1.	Materiál (112, 119, 11X) - /191, 19X/	032			
2.	Nedokončená v roba a polotovary vlastnej výroby (121, 122, 12X) - /192, 193, 19X/	033			
3.	Výrobky (123) - 194	034			
4.	Zvieratá (124) - 195	035			
5.	Tovar (132, 133, 13X, 139) - /196, 19X/	036			
6.	Poskytnuté preddavky na zásoby (314A) - 391A	037			
B.II.	Dlhodobé pohľadávky súčet (r. 039 až r. 045)	038			
B.II.1.	Pohľadávky z obchodného styku (311A, 312A, 313A, 314A, 315A, 31XA) - 391A	039			
2.	Čistá hodnota zákazky (316A)	040			
3.	Pohľadávky voči dcérskej účtovnej jednotke a materskej účtovnej jednotke (351A) - 391A	041			
4.	Ostatné pohľadávky v rámci konsolidovaného celku (351A) - 391A	042			





a	STRANA AKTÍV b	c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1 Korekcia - časť 2	Netto	
			Netto		3
5.	Pohľadávky voči spoločníkom, členom a združeniu (354A, 355A, 358A, 35XA) - 391A	043			
6.	Iné pohľadávky (335A, 33XA, 371A, 373A, 374A, 375A, 376A, 378A) - 391A	044			
7.	Odložená daňová pohľadávka (481A)	045			
<b>B.III.</b>	<b>Krátkodobé pohľadávky súčet (r. 047 až r. 054)</b>	<b>046</b>			
<b>B.III.1.</b>	<b>Pohľadávky z obchodného styku (311A, 312A, 313A, 314A, 315A, 31XA) - 391A</b>	<b>047</b>			
2.	Čistá hodnota zákazky (316A)	048			
3.	Pohľadávky voči dcérskej účtovnej jednotke a materskej účtovnej jednotke (351A) - 391A	049			
4.	Ostatné pohľadávky v rámci konsolidovaného celku (351A) - 391A	050			
5.	Pohľadávky voči spoločníkom, členom a združeniu (354A, 355A, 358A, 35XA, 398A) - 391A	051			
6.	Sociálne poistenie (336) - 391A	052			
7.	Daňové pohľadávky a dotácie (341, 342, 343, 345, 346, 347) - 391A	053			
8.	Iné pohľadávky (335A, 33XA, 371A, 373A, 374A, 375A, 376A, 378A) - 391A	054			
<b>B.IV.</b>	<b>Finančné účty súčet (r. 056 až r. 060)</b>	<b>055</b>			
<b>B.IV.1.</b>	<b>Peniaze (211, 213, 21X)</b>	<b>056</b>			



a	STRANA AKTÍV b	c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	Netto 2	Netto 3
			Brutto - časť 1 Korekcia - časť 2		
2.	Účty v bankách (221A, 22X +/- 261)	057			
3.	Účty v bankách s dobou viazanosti dlhšou ako jeden rok 22XA	058			
4.	Krátkodobý finančný majetok (251, 253, 256, 257, 25X) - /291, 29X/	059			
5.	Obstarávaný krátkodobý finančný majetok (259, 314A) - 291	060			
C.	Časové rozlíšenie súčet (r. 062 až r. 065)	061			
C.1.	Náklady budúcich období dlhodobé (381A, 382A)	062			
2.	Náklady budúcich období krátkodobé (381A, 382A)	063			
3.	Prijmy budúcich období dlhodobé (385A)	064			
4.	Prijmy budúcich období krátkodobé (385A)	065			

a	STRANA PASÍV b	c	Bežné účtovné obdobie 4	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 5
	SPOLU VLASTNÉ IMANIE A ZÁVÄZKY r. 067+r.088+r.121	066		
A.	Vlastné imanie r. 068 + r. 073 + r. 080 + r. 084 + r. 087	067		
A.I.	Základné imanie súčet (r. 069 až 072)	068		
A.I.1.	Základné imanie (411 alebo +/- 491)	069		



a	STRANA PASÍV b	c	Bežné účtovné obdobie 4	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 5
2.	Vlastné akcie a vlastné obchodné podiely (-/252)	070		
3.	Zmena základného imania +/- 419	071		
4.	Pohľadávky za upísané vlastné imanie (-/353)	072		
<b>A.II.</b>	<b>Kapitálové fondy sú et (r. 073 až r. 079)</b>	<b>073</b>		
A.II.1.	Emisné á i ž o (412)	074		
2.	Ostatné kapitálové fondy (413)	075		
3.	Zákonný rezervný fond (Nedeliteľný fond) z kapitálových vkladov (417, 418)	076		
4.	Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov (+/- 414)	077		
5.	Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín (+/- 415)	078		
6.	Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení (+/- 416)	079		
<b>A.III.</b>	<b>Fondy zo zisku sú et (r. 081 až r. 083) 080</b>			
A.III.1.	Zákonný rezervný fond (421)	081		
2.	Nedeliteľný fond (422)	082		
3.	Štatutárne fondy a ostatné fondy (423, 427, 42X)	083		
<b>A.IV.</b>	<b>Výsledok hospodárenia minulých rokov r. 085 + r. 086</b>	<b>084</b>		
A.IV.1.	Nerozdelený zisk minulých rokov (428)	085		
2.	Neuhradená strata minulých rokov (-/429)	086		
<b>A.V.</b>	<b>Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení +/- r. 00F - (r. 068 +r.073 + r. 080 +r.084 + r. 088 + r. 1 21 )</b>	<b>087</b>		
<b>B.</b>	<b>Záväzky r. 89+r.94+r.106+r.117+r.118</b>	<b>088</b>		
<b>B.I.</b>	<b>Rezervy súčet (r. 090 až r. 093)</b>	<b>089</b>		
B.I.1.	Rezervy zákonné dlhodobé (451A)	090		
2.	Rezervy zákonné krátkodobé (323A, 451A)	091		
3.	Ostatné dlhodobé rezervy (459A, 45XA)	092		
4.	Ostatné krátkodobé rezervy (323A, 32X, 459A, 45XA)	093		
<b>B.II.</b>	<b>Dlhodobé záväzky súčet (r. 095 až r. 105)</b>	<b>094</b>		
B.II.1.	Dlhodobé záväzky z obchodného styku (321A, 479A)	095		
2.	Čistá hodnota zákazky (316A)	096		
3.	Dlhodobé nevyfakturované dodávky (476A)	097		



a	STRANA PASÍV b	c	Bežné účtovné obdobie 4	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 5
4.	Dlhodobé záväzky voči dcérskej účtovnej jednotke a materskej účtovnej jednotke (471A)	098		
5.	Ostatné dlhodobé záväzky v rámci konsolidovaného celku (471A)	099		
6.	Dlhodobé prijaté preddavky (475A)	100		
7.	Dlhodobé zmenky na úhradu (478A)	101		
8.	Vydané dlhopisy (473A/-/255A)	102		
9.	Záväzky zo sociálneho fondu (472)	103		
10.	Ostatné dlhodobé záväzky (474A, 479A, 47XA, 372A, 373A, 377A)	104		
11.	Odložený daňový záväzok (481A)	105		
<b>B.III.</b>	<b>Krátkodobé záväzky súčet (r. 107 až r. 116)</b>	<b>106</b>		
B.III.1.	Záväzky z obchodného styku (321, 322, 324, 325, 32X, 475A, 478A, 479A, 47XA)	107		
2.	Čistá hodnota zákazky (316A)	108		
3.	Nevyfakturované dodávky (326, 476A)	109		
4.	Záväzky voči dcérskej účtovnej jednotke a materskej účtovnej jednotke (361A, 471A)	110		
5.	Ostatné záväzky v rámci konsolidovaného celku (361A, 36XA, 471A, 47XA)	111		
6.	Záväzky vo i spoločníkom a združení (364, 365, 366, 367, 368, 398A, 478A, 479A)	112		
7.	Záväzky voči zamestnancom (331, 333, 33X, 479A)	113		
8.	Záväzky zo sociálneho poistenia (336, 479A)	114		
9.	Daňové záväzky a dotácie (341, 342, 343, 345, 346, 347, 34X)	115		
10.	Ostatné záväzky (372A, 373A, 377A, 379A, 474A, 479A, 47X)	116		
<b>B.IV.</b>	<b>Krátkodobé finančné výpomoci (241, 249, 24X, 473A, /-/255A)</b>	<b>117</b>		
<b>B.V.</b>	<b>Bankové úvery r. 119 + r. 120</b>	<b>118</b>		
B.V.1.	Bankové úvery dlhodobé (461A, 46XA)	119		
2.	Bežné bankové úvery (221A, 231, 232, 23X, 461A, 46XA)	120		
<b>C.</b>	<b>Časové rozlíšenie súčet (r. 122 až r. 125)</b>	<b>121</b>		
C.1.	Výdavky budúcich období dlhodobé (383A)	122		
2.	Výdavky budúcich období krátkodobé (383A)	123		
3.	Výnosy budúcich období dlhodobé (384A)	124		
4.	Výnosy budúcich období krátkodobé (384A)	125		





a	Text b	c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2
I.	Tržby z predaja tovaru (604, 607)	01		
A.	Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru (504, 505A, 507)	02		
+	<b>Obchodná marža r. 01 - r. 02</b>	<b>03</b>		
<b>II.</b>	<b>Výroba r. 05 + r. 06 + r. 07</b>	<b>04</b>		
II.1.	Tržby z predaja vlastných výrobkov a služieb (601, 602, 606)	05		
2.	Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob (+/- účtová skupina 61)	06		
3.	Aktivácia (účtová skupina 62)	07		
<b>B.</b>	<b>Výrobná spotreba r. 09 + r. 10</b>	<b>08</b>		
B.1.	Spotreba materiálu, energie a ostatných neskladovateľných dodávok (501, 502, 503)	09		
2.	Služby (účtová skupina 51)	10		
+	<b>Pridaná hodnota r. 03 + r. 04 - r. 08</b>	<b>11</b>		
C.	Osobné náklady súčet (r. 13 až 16)	12		
C.1.	Mzdové náklady (521, 522)	13		
2.	Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva (523)	14		
3.	Náklady na sociálne poistenie (524, 525, 526)	15		
4.	Sociálne náklady (527, 528)	16		
D.	Dane a poplatky (účtová skupina 53)	17		
E.	hmotnému majetku (551, 553)	18		
III.	Tržby z predaja dlhodobého majetku a materiálu (641, 642)	19		
F.	Zostatková cena predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu (541, 542)	20		
G.	Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam (+/-547)	21		
IV.	Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti (644, 645, 646, 648, 655, 657)	22		
H.	Ostatné náklady na hospodársku činnosť (543, 544, 545, 546, 548, 549, 555, 557)	23		
V.	Prevod výnosov z hospodárskej činnosti (-)(697)	24		
I.	Prevod nákladov na hospodársku činnosť (-)(597)	25		
*	<b>Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti r. 11 - r. 12 - r. 17 - r. 18 + r. 19 - r. 20 - r. 21 + r. 22 - r. 23 + (-r. 24) - (-r.25)</b>	<b>26</b>		
VI.	Tržby z predaja cenných papierov a podielov (661)	27		



a	Text b	c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2
J.	Predané cenné papiere a podiely (561)	28		
VII.	Výnosy z dlhodobého finančného majetku r. 30+r.31+r.32	29		
VII.1.	Výnosy z cenných papierov a podielov v dcérskej účtovnej jednotke a v spoločnosti	30		
2.	Výnosy z ostatných dlhodobých cenných papierov a podielov (665A)	31		
3.	Výnosy z ostatného dlhodobého finančného majetku (665A)	32		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku (666)	33		
K.	Náklady na krátkodobý finančný majetok (566)	34		
IX.	Výnosy z precenenia cenných papierov a výnosy z derivátových operácií (664, 667)	35		
L.	Náklady na precenenie cenných papierov a náklady na derivátové operácie (564, 567)	36		
M.	Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k finančnému majetku +/- 565	37		
X.	Výnosové úroky (662)	38		
N.	Nákladové úroky (562)	39		
XI.	Kurzové zisky (663)	40		
O.	Kurzové straty (563)	41		
XII.	Ostatné výnosy z finančnej činnosti (668)	42		
P.	Ostatné náklady na finančnú činnosť (568, 569)	43		
XIII.	Prevod finančných výnosov (-) (698)	44		
R.	Prevod finančných nákladov (-) (598)	45		
*	Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti r. 27 - r. 28 + r. 29 + r. 33 - r. 34 +r.35-r.36-r.37+r.38-r.39+r.40 - r. 41 + r. 42 - r. 43 + (- r. 44) - (-r.45)	46		
**	Výsledok hospodárenia z bežnej činnosti pred zdanením r. 26 + r. 46	47		
S.	Daň z príjmov z bežnej činnosti r. 49+r.50	48		
S.1.	- splatná (591, 595)	49		
2.	- odložená (+/- 592)	50		
**	Výsledok hospodárenia z bežnej činnosti po zdanení r. 47 - r. 48	51		
XIV.	Mimoriadne výnosy (účtová skupina 68)	52		
T.	Mimoriadne náklady (účtová skupina 58)	53		
*	Výsledok hospodárenia z mimoriadnej činnosti pred zdanením r. 52 - r. 53	54		



a	Text b	c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie 1	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 2
U.	Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti r. 56+r.57	55		
U.1.	- splatná (593)	56		
„	- odložená (+/ - 594)	57		
*	Výsledok hospodárenia z mimoriadnej činnosti po zdanení r. 54 - r. 55	58		
**	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (+/-) [r. 47 + r. 54]	59		
V.	Prevod podielov na výsledku hospodárenia spoločníkom (+/- 596)	60		
***	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení (+/-) [r. 51 + r. 58 - r. 60]	61		



# PŘÍLOHA C: ÚČTOVÁ OSNOVA PRO PODNIKATELE SR

## Účtová trieda 0 - INVESTIČNÝ MAJETOK

### **01 - Nehmotný investičný majetok**

- 010 - Nehmotný investičný majetok
- 011 - Zriaďovacie výdavky
- 012 - Aktivované náklady na vývoj
- 013 - Software
- 014 - Oceniteľné práva
- 018 - Drobný nehmotný investičný majetok
- 019 - Ostatný nehmotný investičný majetok

### **02 - Hmotný investičný majetok - odpisovaný**

- 021 - Budovy, haly a stavby
- 022 - Stroje, prístroje a zariadenia
- 023 - Dopravné prostriedky
- 024 - Inventár
- 025 - Pestovateľské celky trvalých porastov
- 026 - Základné stádo a ťažné zvieratá
- 028 - Drobný hmotný investičný majetok
- 029 - Ostatný hmotný investičný majetok

### **03 - Hmotný investičný majetok - neodpisovaný**

- 031 - Pozemky
- 032 - Umelecké diela a zbierky

### **04 - Obstaranie nehmotných a hmotných investícií**

- 040 - Obstaranie nehmotných a hmotných investícií
- 041 - Obstaranie nehmotných investícií
- 042 - Obstaranie hmotných investícií

### **05 - Poskytnuté preddavky na nehmotný a hmotný investičný majetok**

- 050 - Poskytnuté preddavky na nehmotný a hmotný investičný majetok
- 051 - Poskytnuté preddavky na nehmotný investičný majetok
- 052 - Poskytnuté preddavky na hmotný investičný majetok

### **06 - Finančné investície**

- 061 - Podielové cenné papiere a vklady v podnikoch s rozhodujúcim vplyvom
- 062 - Podielové cenné papiere a vklady v podnikoch s podstatným vplyvom
- 063 - Ostatné investičné cenné papiere a vklady
- 066 - Pôžičky podnikom v skupine
- 067 - Ostatné pôžičky
- 069 - Ostatné finančné investície

### **07 - Oprávky k nehmotnému investičnému majetku**

- 070 - Oprávky k nehmotnému investičnému majetku
- 071 - Oprávky k zriaďovacím výdavkom
- 072 - Oprávky k aktivovaným nákladom na vývoj

- 073 - Oprávky k software
- 074 - Oprávky k oceníteľným právam
- 078 - Oprávky k drobnému nehmotnému investičnému majetku
- 079 - Oprávky k ostatnému nehmotnému investičnému majetku

### **08 - Oprávky k hmotnému investičnému majetku**

- 081 - Oprávky k budovám, halám a stavbám
- 082 - Oprávky k strojom, prístrojom a zariadeniam
- 083 - Oprávky k dopravným prostriedkom
- 084 - Oprávky k inventáru
- 085 - Oprávky k pestovateľským celkom a trvalým porastom
- 086 - Oprávky k základnému stádu a ťažným zvieratám
- 088 - Oprávky k drobnému hmotnému investičnému majetku
- 089 - Oprávky k ostatnému hmotnému investičnému majetku

### **09 - Opravné položky k investičnému majetku**

- 091 - Opravná položka k nehmotnému investičnému majetku
- 092 - Opravná položka k hmotnému investičnému majetku
- 093 - Opravná položka k nedokončeným nehmotným investíciám
- 094 - Opravná položka k nedokončeným hmotným investíciám
- 095 - Opravná položka k poskytnutým preddavkom
- 096 - Opravná položka k finančným investíciám
- 097 - Opravná položka k nadobudnutému majetku
- 098 - Oprávky k opravnej položke k nadobudnutému majetku

## Účtová trieda 1 – ZÁSoby

### **11 - Materiál**

- 111 - Obstaranie materiálu
- 112 - Materiál na sklade
- 119 - Materiál na ceste

### **12 - Zásoby vlastnej výroby**

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastnej výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Zvieratá

### **13 - Tovar**

- 131 - Obstaranie tovaru
- 132 - Tovar na sklade a v predajniach
- 139 - Tovar na ceste

### **19 - Opravné položky k zásobám**

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončenej výrobe
- 193 - Opravná položka k polotovarom vlastnej výroby

- 194 - Opravná položka k výrobkom
- 195 - Opravná položka k zvieratám
- 196 - Opravná položka k tovaru

## **Účtová trieda 2 - FINANČNÉ ÚČTY**

### **21 - Peniaze**

- 210 - Peniaze
- 211 - Pokladnica
- 213 - Ceniny

### **22 - Účty v bankách**

- 221 - Bankové účty
- 222 - Bankové účty klientov

### **23 - Bežné bankové úvery**

- 231 - Krátkodobé bankové úvery
- 232 - Eskontné úvery

### **24 - Iné krátkodobé finančné výpomoci**

- 241 - Emitované krátkodobé dlhopisy
- 249 - Ostatné krátkodobé finančné výpomoci

### **25 - Krátkodobý finančný majetok**

- 251 - Majetkové cenné papiere
- 252 - Vlastné akcie
- 253 - Dlžné cenné papiere
- 255 - Vlastné dlhopisy

### **26 - Prevody medzi finančnými účtami**

- 261 - Peniaze na ceste

### **29 - Opravné položky ku krátkodobému finančnému majetku**

- 291 - Opravná položka k majetkovým cenným papierom
- 293 - Opravná položka k dlžným cenným papierom

## **Účtová trieda 3 - ZÚČTOVACIE VZŤAHY**

### **31 - Pohľadávky**

- 311 - Odberatelia
- 312 - Zmenky na inkaso
- 313 - Pohľadávky za eskontované cenné papiere
- 314 - Poskytnuté prevádzkové preddavky
- 315 - Ostatné pohľadávky

### **32 - Závazky**

- 321 - Dodávatelia
- 322 - Zmenky na úhradu
- 324 - Prijaté preddavky
- 325 - Ostatné záväzky
- 326 - Závazky voči klientom
- 327 - Závazky voči trhom

### **33 - Zúčtovanie so zamestnancami a inštitúciami**

- 331 - Zamestnanci
- 333 - Ostatné záväzky voči zamestnancom
- 335 - Pohľadávky voči zamestnancom

- 336 - Zúčtovanie s inštitúciami sociálneho zabezpečenia a zdravotného poistenia

### **34 - Zúčtovanie daní a dotácií**

- 341 - Daň z príjmov
- 342 - Ostatné priame dane
- 343 - Daň z pridanej hodnoty
- 345 - Ostatné dane a poplatky
- 346 - Dotácie zo štátneho rozpočtu
- 347 - Ostatné dotácie

### **35 - Pohľadávky voči spoločníkom a združeniu**

- 351 - Pohľadávky voči podnikom v skupine
- 353 - Pohľadávky za upísané vlastné imanie
- 354 - Pohľadávky voči spoločníkom pri úhrade straty
- 355 - Ostatné pohľadávky voči spoločníkom
- 358 - Pohľadávky voči účastníkom združenia

### **36 - Závazky voči spoločníkom a združeniu**

- 361 - Závazky voči podnikom v skupine
- 364 - Závazky voči spoločníkom pri rozdeľovaní zisku
- 365 - Ostatné záväzky voči spoločníkom
- 366 - Závazky voči spoločníkom a členom družstva zo závislej činnosti
- 367 - Závazky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov
- 368 - Závazky voči účastníkom združenia

### **37 - Iné pohľadávky a záväzky**

- 371 - Odložená daňová pohľadávka a záväzok
- 375 - Pohľadávky z emitovaných dlhopisov
- 377 - Zúčtovanie obchodov
- 378 - Iné pohľadávky
- 379 - Iné záväzky

### **38 - Prechodné účty aktív a pasív**

- 381 - Náklady budúcich období
- 382 - Komplexné náklady budúcich období
- 383 - Výdavky budúcich období
- 384 - Výnosy budúcich období
- 385 - Príjmy budúcich období
- 386 - Kurzové rozdiely aktívne
- 387 - Kurzové rozdiely pasívne
- 388 - Dohadné účty aktívne
- 389 - Dohadné účty pasívne

### **39 - Opravná položka k zúčtovacím vzťahom a vnútorné zúčtovanie**

- 391 - Opravná položka k pohľadávkam
- 392 - Oceňovacie rozdiely z postúpených pohľadávok
- 395 - Vnútorné zúčtovanie
- 398 - Spojovací účet pri združení

## **Účtová trieda 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLHODOBÉ ZÁVÄZKY**

### **41 - Základné imanie a kapitálové fondy**

- 411 - Základné imanie
- 412 - Emisné ážio

- 413 - Ostatné kapitálové fondy
- 414 - Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku
- 415 - Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastín

#### **42 - Fondy zo zisku a prevedené hospodárske výsledky**

- 421 - Zákonný rezervný fond
- 422 - Nedeliteľný fond
- 423 - Štatutárne fondy
- 427 - Ostatné fondy
- 428 - Nerozdelený zisk minulých rokov
- 429 - Neuhradená strata minulých rokov

#### **43 - Hospodársky výsledok**

- 431 - Hospodársky výsledok vo schvaľovacom konaní

#### **44 - Fondy tvorené z nákladov**

- 441 - Sociálny fond

#### **45 - Rezervy**

- 451 - Rezervy zákonné
- 454 - Rezerva na kurzové straty
- 459 - Ostatné rezervy

#### **46 - Bankové úvery**

- 461 - Bankové úvery

#### **47 - Dlhodobé záväzky**

- 471 - Dlhodobé záväzky voči podnikom v skupine
- 473 - Emitované dlhopisy
- 474 - Záväzky z prenájmu
- 475 - Dlhodobé prijaté preddavky
- 478 - Dlhodobé zmenky na úhradu
- 479 - Ostatné dlhodobé záväzky

#### **49 - Individuálny podnikateľ**

- 491 - Účet individuálneho podnikateľa

### **Účtová trieda 5 - NÁKLADY**

#### **50 - Spotrebované nákupy**

- 500 - Spotrebované nákupy
- 501 - Spotreba materiálu
- 502 - Spotreba energie
- 503 - Spotreba ostatných neskladovateľných dodávok
- 504 - Predaný tovar

#### **51 - Služby**

- 510 - Služby
- 511 - Opravy a udržiavanie
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentáciu
- 518 - Ostatné služby

#### **52 - Osobné náklady**

- 520 - Osobné náklady
- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Prijmy spoločníkov a členov družstva zo závislej činnosti

- 523 - Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociálne poistenie
- 525 - Ostatné sociálne poistenie
- 526 - Sociálne náklady individuálneho podnikateľa
- 527 - Zákonné sociálne náklady
- 528 - Ostatné sociálne náklady

#### **53 - Dane a poplatky**

- 530 - Dane a poplatky
- 531 - Cestná daň
- 532 - Daň z nehnuteľnosti
- 538 - Ostatné dane a poplatky

#### **54 - Iné prevádzkové náklady**

- 540 - Iné prevádzkové náklady
- 541 - Zostatková cena predaného nehmotného a hmotného investičného majetku
- 542 - Predaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Zmluvné pokuty a penále
- 545 - Ostatné pokuty a penále
- 546 - Odpis pohľadávky
- 548 - Ostatné prevádzkové náklady

#### **55 - Odpisy, rezervy a opravné položky prevádzkových nákladov**

- 551 - Odpisy nehmotného a hmotného investičného majetku
- 552 - Tvorba zákonných rezerv
- 554 - Tvorba ostatných rezerv
- 555 - Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období
- 557 - Zúčtovanie oprávky k opravnej položke k nadobudnutému majetku
- 559 - Tvorba opravných položiek

#### **56 - Finančné náklady**

- 560 - Finančné náklady
- 561 - Predané cenné papiere a vklady
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové straty
- 568 - Ostatné finančné náklady

#### **57 - Rezervy a opravné položky finančných nákladov**

- 574 - Tvorba rezerv
- 579 - Tvorba opravných položiek

#### **58 - Mimoriadne náklady**

- 580 - Mimoriadne náklady
- 581 - Náklady na zmenu metódy
- 582 - Manká a škody
- 584 - Tvorba rezerv
- 588 - Ostatné mimoriadne náklady
- 589 - Tvorba opravných položiek

#### **59 - Dane z príjmov a prevodové účty**

- 591 - Daň z príjmov z bežnej činnosti - splatená
- 592 - Daň z príjmov z bežnej činnosti - odložená

- 593 - Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti - splatená
- 594 - Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti - odložená
- 595 - Dodatočné odvody dane z príjmov
- 596 - Prevod podielov na hospodárskom výsledku spoločníkom
- 597 - Prevod prevádzkových nákladov
- 598 - Prevod finančných nákladov

#### **Účtová trieda 6 - VÝNOSY**

##### **60 - Tržby za vlastné výkony a tovar**

- 600 - Tržby za vlastné výkony a tovar
- 601 - Tržby za vlastné výrobky
- 602 - Tržby z predaja služieb
- 604 - Tržby za tovar

##### **61 - Zmeny stavu vnútro podnikových zásob**

- 610 - Zmeny stavu vnútro podnikových zásob
- 611 - Zmena stavu nedokončenej výroby
- 612 - Zmena stavu polotovarov
- 613 - Zmena stavu výrobkov
- 614 - Zmena stavu zvierat

##### **62 - Aktivácia**

- 620 - Aktivácia
- 621 - Aktivácia materiálu a tovaru
- 622 - Aktivácia vnútro podnikových služieb
- 623 - Aktivácia nehmotného investičného majetku
- 624 - Aktivácia hmotného investičného majetku

##### **64 - Iné prevádzkové výnosy**

- 640 - Iné prevádzkové výnosy
- 641 - Tržby z predaja nehmotného a hmotného investičného majetku
- 642 - Tržby z predaja materiálu
- 644 - Zmluvné pokuty a penále
- 645 - Ostatné pokuty a penále
- 646 - Výnosy z odpísaných pohľadávok
- 648 - Ostatné prevádzkové výnosy

##### **65 - Zúčtovanie rezerv a opravných položiek prevádzkových výnosov**

- 652 - Zúčtovanie zákonných rezerv
- 654 - Zúčtovanie ostatných rezerv
- 655 - Zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období
- 657 - Zúčtovanie oprávky k opravnej položke k nadobudnutému majetku
- 659 - Zúčtovanie opravných položiek

##### **66 - Finančné výnosy**

- 660 - Finančné výnosy
- 661 - Tržby z predaja cenných papierov a vkladov
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 665 - Výnosy z finančných investícií
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančného majetku
- 668 - Ostatné finančné výnosy

##### **67 - Zúčtovanie rezerv a opravných položiek finančných výnosov**

- 674 - Zúčtovanie rezerv
- 679 - Zúčtovanie opravných položiek

##### **68 - Mimoriadne výnosy**

- 680 - Mimoriadne výnosy
- 681 - Výnosy zo zmeny metódy
- 684 - Zúčtovanie rezerv
- 688 - Ostatné mimoriadne výnosy
- 689 - Zúčtovanie opravných položiek

##### **69 - Prevodové účty**

- 697 - Prevod prevádzkových výnosov
- 698 - Prevod finančných výnosov

#### **Účtová trieda 7 - ZÁVIERKOVÉ A PODSÚVAHOVÉ ÚČTY**

##### **70 - Účty súvahové**

- 701 - Začiatkový účet súvahový
- 702 - Konečný účet súvahový

##### **71 - Účet ziskov a strát**

- 710 - Účet ziskov a strát

##### **75-79 - Podsúvahové účty**

#### **Účtová trieda 8 a 9 - VNÚTROPODNIKOVÉ ÚČTOVNÍCTVO**

# **PŘÍLOHA D: ÚČTOVÁ OSNOVA PRO PODNIKATELE ČR**

## **Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK**

### **01 - Dlouhodobý nehmotný majetek**

- 010 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

### **02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Základní stádo a tažná zvířata
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

### **03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

### **04 - Pořízení dlouhodobého majetku**

- 040 - Pořízení dlouhodobého majetku
- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

### **05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek**

- 050 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

### **06 - Dlouhodobý finanční majetek**

- 061 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
- 062 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem
- 063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky podnikům ve skupině
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

### **07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**

- 070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému

majetku

- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

### **08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku**

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

### **09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku**

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Opravná položka k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k opravné položce k nabytému majetku

## **Účtová třída 1 - ZÁSoby**

### **11 - Materiál**

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

### **12 - Zásoby vlastní výroby**

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Zvířata

### **13 - Zboží**

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

### **19 - Opravné položky k zásobám**

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě

- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka ke zvířatům
- 196 - Opravná položka ke zboží

### **Účtová třída 2 – FINANČNÍ ÚČTY**

#### **21 - Peníze**

- 210 - Peníze
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

#### **22 - Účty v bankách**

- 221 - Bankovní účty

#### **23 - Běžné bankovní úvěry**

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

#### **24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci**

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

#### **25 - Krátkodobý finanční majetek**

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dlužné cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

#### **26 - Převody mezi finančními účty**

- 261 - Peníze na cestě

#### **29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

### **Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY**

#### **31 - Pohledávky**

- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky

#### **32 - Závazky**

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté zálohy
- 325 - Ostatní závazky

#### **33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

#### **34 - Zúčtování daní a dotací**

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace

#### **35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení**

- 351 - Pohledávky k podnikům ve skupině
- 353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky
- 358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

#### **36 - Závazky ke společníkům a sdružení**

- 361 - Závazky k podnikům ve skupině
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky k účastníkům sdružení

#### **37 - Jiné pohledávky a závazky**

- 371 - Pohledávky z prodeje podniku
- 372 - Závazky z koupě podniku
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

#### **38 - Přejídné účty aktiv a pasiv**

- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 386 - Kurzové rozdíly aktivní \*
- 387 - Kurzové rozdíly pasivní \*
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

#### **39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování**

- 391 - Opravná položka k pohledávkám

- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

#### **Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY**

##### **41 - Základní kapitál a kapitálové fondy**

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419 - Změny základního kapitálu

##### **42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**

- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

##### **43 - Výsledek hospodaření**

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

##### **45 - Rezervy**

- 451 - Rezervy zákonné
- 459 - Ostatní rezervy

##### **46 - Bankovní úvěry**

- 461 - Bankovní úvěry

##### **47 - Dlouhodobé závazky**

- 471 - Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Ostatní dlouhodobé závazky

##### **48 - Odložený daňový závazek a pohledávka**

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

##### **49 - Individuální podnikatel**

- 491 - Účet individuálního podnikatele

#### **Účtová třída 5 - NÁKLADY**

##### **50 - Spotřebované nákupy**

- 500 - Spotřebované nákupy
- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

##### **51 - Služby**

- 510 - Služby
- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

##### **52 - Osobní náklady**

- 520 - Osobní náklady
- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociální pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

##### **53 - Daně a poplatky**

- 530 - Daně a poplatky
- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitosti
- 538 - Ostatní daně a poplatky

##### **54 - Jiné provozní náklady**

- 540 - Jiné provozní náklady
- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody

##### **55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů**

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba zákonných rezerv
- 554 - Tvorba ostatních rezerv
- 555 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku
- 558 - Tvorba zákonných opravných položek
- 559 - Tvorba opravných položek

##### **56 - Finanční náklady**

- 560 - Finanční náklady
- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací

568 - Ostatní finanční náklady  
569 - Manka a škody na finančním majetku

#### **57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů**

574 - Tvorba rezerv  
579 - Tvorba opravných položek

#### **58 - Mimořádné náklady**

580 - Mimořádné náklady  
581 - Náklady na změnu metody  
582 - Škody  
584 - Tvorba rezerv  
588 - Ostatní mimořádné náklady  
589 - Tvorba opravných položek

#### **59 - Daň z příjmů a převodové účty**

591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná  
592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená  
593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná  
594 - Daň z příjmu z mimořádné činnosti - odložená  
595 - Dodatečné odvody daně z příjmů  
596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům  
597 - Převod provozních nákladů  
598 - Převod finančních nákladů

### **Účtová třída 6 - VÝNOSY**

#### **60 - Tržby za vlastní výkony a zboží**

600 - Tržby za vlastní výkony a zboží  
601 - Tržby za vlastní výrobky  
602 - Tržby z prodeje služeb  
604 - Tržby za zboží

#### **61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob**

610 - Změny stavu vnitropodnikových zásob  
611 - Změna stavu nedokončené výroby  
612 - Změna stavu polotovaru  
613 - Změna stavu výrobku  
614 - Změna stavu zvířat

#### **62 - Aktivace**

620 - Aktivace  
621 - Aktivace materiálu a zboží  
622 - Aktivace vnitropodnikových služeb  
623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku  
624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

#### **64 - Jiné provozní výnosy**

640 - Jiné provozní výnosy.  
641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku  
642 - Tržby z prodeje materiálu  
644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení  
646 - Výnosy z odepsaných pohledávek  
648 - Ostatní provozní výnosy

#### **65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů**

652 - Zúčtována zákonných rezerv  
654 - Zúčtování ostatních rezerv  
655 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období  
657 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku  
658 - Zúčtování zákonných opravných položek  
659 - Zúčtování opravných položek

#### **66 - Finanční výnosy**

660 - Finanční výnosy  
661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů  
662 - Úroky  
663 - Kurzové zisky  
664 - Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů  
665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku  
666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku  
667 - Výnosy z derivátových operací  
668 - Ostatní finanční výnosy

#### **67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů**

674 - Zúčtování rezerv  
679 - Zúčtování opravných položek

#### **68 - Mimořádné výnosy**

680 - Mimořádné výnosy  
681 - Výnosy ze změny metody  
684 - Zúčtování rezerv  
688 - Ostatní mimořádné výnosy  
689 - Zúčtování opravných položek

#### **69 - Převodové účty**

697 - Převod provozních výnosů  
698 - Převod finančních výnosů

### **Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY**

#### **70 - Účty rozvahné**

701 - Počáteční účet rozvahný  
702 - Konečný účet rozvahný

#### **71 - Účet zisků a ztrát**

710 - Účet zisků a ztrát

#### **75 až 79 - Podrozvahové účty**

### **Účtové třídy 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ**



## **ABSTRAKT**

ŠORNOVÁ, T. *Analýza účetního standardu IFRS for SME*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 101 s., 2013

**Klíčová slova:** malé a střední podniky, účetní předpisy, přechod na mezinárodní standard účetního výkaznictví

Diplomová práce na téma „Analýza účetního standardu IFRS for SME“ se primárně zaměřuje na odlišnosti mezi účetními předpisy Slovenské republiky, České republiky a účetního standardu IFRS for SME, dále pak na proces zavedení mezinárodního standardu do účetnictví konkrétní firmy. Podkladem ke zpracování diplomové práce byla literatura uvedená v příložené bibliografii.

V teoretické části práce jsou postupně charakterizovány jednotlivé účetní předpisy z pohledu základních požadavků na vedení účetnictví, účetních zásad, právní úpravy, účetních soustav a účetních výkazů.

V praktické části diplomové práce jsou, v oblastech týkajících se konkrétního podniku, porovnány účetní předpisy a jednotlivé položky účetnictví SR, ČR a IFRS for SME, přičemž jsou uvedeny pouze body, ve kterých se uvedené systémy liší. Poté je přistoupeno k samotnému přechodu na mezinárodní účetní systém. Nejprve je stručně definována metodika přechodu, následně je po jednotlivých účetních případech uvedeno zaúčtování dle SÚP, ČÚP, IFRS fo SME a úprava účetní závěrky na základě požadavků mezinárodního účetnictví. Poslední kapitola stručně popisuje vliv přechodu na IFRS for SME na výkonnosti podniku, a to z pohledu ukazatelů rentability, likvidity a zadluženosti.

## **ABSTRACT**

ŠORNOVÁ, T. *Analysis of the accounting standard IFRS for SMEs*. Thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 101 p., 2013

**Key words:** small and medium enterprises, accounting regulations, transition to International Financial Reporting Standard

This diploma thesis “Analysis of accounting standard IFRS for SMEs“ is primarily focused on differences between the accounting regulations of the Slovak Republic, the Czech Republic and the accounting standard IFRS for SMEs, as well as the process of establishing an international standard in the accounts of a particular company. The thesis is based on sources listed in the attached bibliography.

In the theoretical part of the thesis various accounting regulations are individually characterized from the perspective of the fundamental bookkeeping requirements, accounting principles, legal regulations, accounting systems and financial statements.

In the practical part of the thesis accounting regulations and items of Slovakia, the Czech Republic and the IFRS for SMEs are compared in areas relating to a particular enterprise. Where only the points at which those systems differ are given. Next the actual transition to the international accounting system is mentioned. First of all the methodology of transition is defined followed by an outline of individual accounting cases being posted according to the Slovak accounting regulations, the Czech accounting regulations, IFRS for SMEs and the restatement based on the requirements of international reporting.

The last chapter briefly describes the effect of the transition to IFRS for SMEs on business performance from the point of view of profitability, liquidity and leverage.