

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Analýza účetního standardu IFRS for SME

Analysis of the Accounting Standard IFRS for SME

Bc. Tereza Boudová

Plzeň 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Analýza účetního standardu IFRS for SME“

Vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne

.....

podpis autora

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí diplomové práce Ing. Janě Hinke, Ph.D. za její odborné rady, cenné připomínky a konzultace. Dále bych chtěla poděkovat vedení společnosti Sládek-stavby, s. r. o. za ochotu, vstřícnost a především za poskytnutá účetní data.

OBSAH

ÚVOD	7
CÍL A METODICKÝ POSTUP PRÁCE	8
1 ÚVOD DO ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY.....	9
1.1 Charakteristika malých a středních podniků	9
1.1.1 Definice MSP v ČR	10
1.1.2 Definice MSP dle IFRS for SME	11
1.2 Analýza vybraných účetních systémů.....	12
1.2.1 Charakteristika účetnictví podle ČPP	12
1.2.2 Charakteristika účetnictví podle IFRS for SME	14
2 POPIS ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČPP A DLE IFRS FOR SME.....	17
2.1 Charakteristika účetní závěrky dle českých právních předpisů	17
2.1.1 Charakteristika účetních výkazů	18
2.1.2 Způsoby oceňování dle ČPP	21
2.2 Charakteristika účetní závěrky dle IFRS for SME.....	22
2.2.1 Charakteristika účetních výkazů	23
2.2.2 Způsoby oceňování dle IFRS for SME.....	28
2.3 Shrnutí problematiky účetní závěrky	29
3 PROBLEMATIKA STAVEBNÍCH SMLUV	30
3.1 Řešení stavebních smluv na základě českých právních předpisů	30
3.1.1 Náklady a výnosy ze stavebních smluv dle českých právních předpisů.....	31
3.2 Řešení stavebních smluv na základě IFRS for SME.....	31
3.2.1 Stanovení výnosů dle IFRS for SME.....	32
3.2.2 Stanovení nákladů dle IFRS for SME.....	34
3.2.3 Demonstrace účtování nákladů a výnosů.....	35

4 CHARAKTERISTIKA PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU	39
4.1 Realizace stavebních zakázek	40
4.1.1 Popis vybrané zakázky.....	41
5 PROBLEMATIKA STAVEBNÍCH SMLUV ČPP A IFRS FOR SME	43
5.1 Účtování stavebních prací v podniku dle ČPP.....	43
5.1.1 Rekapitulace zakázky	49
5.2 Aplikace IFRS fo SME do podniku	50
5.2.1 Metoda procenta dokončení.....	51
5.2.2 Metoda nulového zisku	63
5.3 Porovnání účetnictví podle ČPP a IFRS for SME	70
6 ZÁVĚR	75
7 SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....	77
8 SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ	79
9 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	80
10 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	81
11 SEZNAM PŘÍLOH.....	84

ÚVOD

V globálních ekonomikách, které jsou charakteristické rozsáhlým trhem sahajícím často za hranice dané země, je důležitá možnost srovnání výkonnosti jednotlivých podniků. To je mnohdy velmi složité, protože účetnictví vedené v České republice nemusí být na první pohled srovnatelné s tím, jež je vedeno např. v USA. Z tohoto důvodu byly zavedeny Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards) a pro malé a střední podniky byla sestavena zjednodušená verze mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS for SME (International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises). Za pomoci těchto standardů by mělo být snadnější srovnání jednotlivých podniků na mezinárodní, ale i národní úrovni. Účetní výkazy neslouží pouze účetním jednotkám, ale měly by být dostupné a hlavně srozumitelné širokému okolí podniku. Například investorům, zaměstnancům, obchodním partnerům, aby se mohli rozhodnout, zda s konkrétní společností uzavřou kontrakt či nikoli. V České republice mají účetní výkazy jednotný charakter, zatímco u výstupů účetní závěrky sestavované dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS není jejich podoba stanovena, ale je kladen důraz na srozumitelnost a logičnost účetní závěrky hlavně pro externí uživatele.

Spolu se souslovím Evropská unie jsou často zmiňovány pojmy jako monetární či diskutovaná fiskální unie, dále například volný pohyb osob a zboží. Jelikož i Česká republika je součástí tohoto integrovaného celku, měly by nejen velké, ale i malé a střední podniky využívat mezinárodního standardu účetního výkaznictví. Na základě toho by se mohly stát zajímavými pro zahraniční obchodní partnery, a i investory. Pro ně by mohl být systém vykazování účetních závěrek dle českých právních předpisů, dále jen ČPP, nejasný nebo nesrozumitelný.

Tato diplomová práce se zaměřuje na mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME). Konkrétní příklad bude uveden na podniku zabývajícím se stavebními pracemi.

CÍL A METODICKÝ POSTUP PRÁCE

Cílem této diplomové práce je analyzovat mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME) se zaměřením na stavební smlouvy, tedy evidenci nákladů a výnosů. Dále je provedena komparace účetnictví vedeného podle českých právních předpisů s evidencí dle IFRS for SME se zaměřením na základní odlišnosti v obou přístupech.

Diplomová práce je sestavena na základě údajů zjištěných ve stavební společnosti Sládek-stavby s. r. o., konkrétně se získaná data vztahují k zakázce sanace a revitalizace panelového domu Praha - Fantova ulice číslo popisné 1785 – 1787.

Metodický postup práce

- Vypracování literární rešerše v souladu se zásadami pro diplomovou práci, charakteristika účetnictví vedeného podle českých právních předpisů a dle IFRS for SME s uvedením základních odlišností.
- Seznámení se s chodem vybraného podnikatelského subjektu, získání základních údajů o provádění stavebních zakázek.
- Analýza účetnictví vedeného podle českých právních předpisů, resp. evidence nákladů a výnosů plynoucích ze stavebních smluv a jejich promítnutí do výkazů sestavovaných v rámci účetní závěrky.
- Aplikace IFRS for SME do vybraného podniku v rámci řešení problematiky dlouhodobých kontraktů, v tomto případě stavebních zakázek.
- Zjištění základních odlišností ve výnosech a výsledku hospodaření získaného na základě evidence podle českých právních předpisů a dle IFRS for SME, využití diplomové práce jako metodické příručky pro aplikaci IFRS for SME do podniku.

V diplomové práci je využíváno informací z interních zdrojů ekonomického oddělení podniku. Primárně bude práce vycházet z dat čerpaných z účetnictví podniku – způsobu účtování, oceňování, vykazování, rozpočtování apod.

1 ÚVOD DO ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

V rámci kapitoly 1.1 bude provedena charakteristika malých a středních podniků v České republice, resp. v Evropské unii. Následně budou tyto podniky analyzovány na základě Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS for SME.

V další podkapitole diplomové práce bude řešena problematika a úprava účetnictví vedeného podle Českých právních předpisů se zaměřením na normy, které upravují vykazování v České republice. Dále bude analyzován Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME) s jeho obecnými východisky a pravomocemi.

1.1 Charakteristika malých a středních podniků

Malé a střední podniky jsou velmi početnou skupinou podniků v rámci Evropské unie. Z tohoto důvodu je jim věnována velká pozornost, a to zejména z hlediska možnosti získání finanční podpory na jejich činnost. V těchto typech podniků je určitý potenciál, který by měl být dále rozvíjen. Lze uvést jednotlivé klady a zápory viz níže. [20]

Výhody:

- „relativní pružnost, rychlost odezvy (vč. vzniku a zániku firmy) na změny podmínek,
- relativně vysoká schopnost absorpce pracovní síly díky pružnosti,
- schopnost vyplnit mezeru ve struktuře obchodních vztahů mezi velkými podniky (role subdodavatele).“ [20]

Nevýhody:

- „obtížnější, resp. nákladnější přístup ke kapitálu, informacím a znalostem,
- menší schopnost eliminovat důsledky výkyvů vnějších vlivů v počátečním stadiu svého vývoje (startu),
- menší zábrany při uvolňování nadbytečné pracovní síly.“ [20]

1.1.1 Definice MSP v ČR

Definice malých a středních podniků v České republice vychází z platného nařízení Evropské unie, vymezení MSP je stanoveno v Nařízení komise (ES) č. 364/2004. Kriteria pro vnímání velikosti podniků se mohou v jednotlivých zemích lišit např. v České republice jsou střední podniky dle výše uvedeného nařízení často vnímány jako velké. [14], [18]

Malé podniky jsou charakteristické znalostí lokálního trhu, pružností, rozmanitostí, napomáhají v rámci antimonopolních opatření státu. Zájmy těchto podniků jsou směřovány na lokální úroveň, mimo svůj region expandují nejčastěji za pomoci většího partnera, často se také zajímají o dostupnost finanční podpory. Tyto podniky musí splnit podmínku počtu zaměstnanců mezi 10 – 49, obrat je větší než 10 mil. EUR a bilanční suma je větší než 10 mil. EUR. Podrobněji viz níže uvedená tabulka č. 1. [18]

Střední podniky často získávají veřejné zakázky, dotace, využívají nových technologií, podílejí se na průzkumech trhu. Oproti malým podnikům mají lepší vyjednávací pozici s bankami, mají širší portfolio zkušených pracovníků včetně specialistů v oboru. Střední podniky mají k dispozici 50 – 249 zaměstnanců, obrat vyšší než 50 mil. EUR, bilanční sumu vyšší než 43 mil. EUR. Vše je pro přehlednost zaznamenáno v tabulce č. 1. [18]

Charakteristika malých a středních podniků je doplněna o tzv. **mikropodniky**, které tvoří nejpočetnější skupinu v rámci trhu Evropské unie. Tyto podniky jsou někdy označovány jako osoby samostatně výdělečně činné, které zaměstnávají do 10 pracovníků, další podrobnosti viz níže uvedená tabulka. [18]

Finanční kritéria jsou v tabulce č. 1 vyjádřena v eurech. České účetní jednotky musí provést přepočtení na koruny, a to kurzem, který je vyhlášen Evropskou centrální bankou k poslednímu dni roku předcházejícímu roku podání žádosti o podporu. Počet zaměstnanců je stanoven jako průměrný přepočtený počet zaměstnanců posledního uzavřeného účetního období. [17]

Tab. č. 1 Kriteria pro malé a střední podniky

Název kategorie podniku	Počet zaměstnanců	Obrat (čistý za poslední účetní období)nebo bilanční suma (aktiva v rozvaze)		Kritérium nezávislosti
Střední	50 - 249	≤ € 50 milionů	≤ € 43 milionů	min. 75 % ZK a hlasovacích práv ve vlastnictví podniku, který splňuje kritéria MSP
Malý	10 - 49	≤ € 10 milionů	≤ € 10 milionů	min. 75 % ZK a hlasovacích práv ve vlastnictví podniku, který splňuje kritéria MSP
Mikro	0 - 9	≤ € 2 miliony	≤ € 2 miliony	min. 75 % ZK a hlasovacích práv ve vlastnictví podniku, který splňuje kritéria MSP

Zdroj: Unie malých a středních podniků, 2011, [18]

Podniky jsou do jednotlivých kategorií zařazeny na základě údajů vypočtených za poslední účetní období. Pokud by společnost v jednom období přesáhla limit pro malý podnik, měla by se stát podnikem středním. Stane se tak pouze, že by hodnoty byly překročeny pro dvě po sobě následující účetní období. Podrobnější informace jsou uvedeny v nařízení Komise (ES) č. 364/2004. [17]

1.1.2 Definice MSP dle IFRS for SME

Definice malých středních podniků se v rámci jednotlivých států liší, často zahrnuje kriteria jako počet zaměstnanců, velikost aktiv a výnosů či další. Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS for SME definuje **malé a střední podniky** jako ty, které nemají veřejnou odpovědnost a zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele. Tito uživatelé jsou například vlastníci, kteří se nepodílejí na podnikatelské činnosti, potenciální věřitelé, ratingové agentury apod. Veřejná odpovědnost znamená, že dluhopisy nebo kapitálové nástroje účetní jednotky jsou veřejně obchodovány. Pokud bude účetní jednotka držet velké množství aktiv jiných společností ve funkci

zmocněnce, má také veřejnou odpovědnost. Příkladem těchto organizací jsou banky, pojišťovny apod. [12]

Pro úplnost lze uvést definici tzv. **mikropodniků**, které sestavují účetní závěrku pouze pro své vlastní potřeby, resp. pro potřeby vlastníků, kteří jsou současně i manažery společnosti. Takto sestavená účetní závěrka není určena pro potřeby externích uživatelů. Účetní závěrka mikropodniků nepodléhá harmonizaci účetnictví, tzn. že je upravena pouze národními předpisy. [3]

Poslední kategorií jsou **velké podniky**, ty jsou kotované na burze a jejich účetní závěrka musí být sestavena pro potřeby externích uživatelů. Tyto společnosti mají také veřejnou odpovědnost. Účetní závěrka velkých podniků je upravena tzv. plnými standardy mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS. [3]

Tato diplomová práce se bude podrobněji zabývat pouze problematikou malých a středních podniků. Konkrétně porovnáním účetnictví vedeného podle českých právních norem a podle mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky.

1.2 Analýza vybraných účetních systémů

Než bude provedena analýza vybraných účetních systémů, a to účetnictví vedené podle ČPP a podle IFRS for SME, je důležité vymezit pojem účetnictví. Definice účetnictví existuje celá řada, pro potřeby této diplomové práce bude uvedeno pouze několik základních.

- „Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku, a to v peněžních jednotkách.“ [13, s. 5]
- Účetnictví je „proces poznávání, měření, evidence a zprostředkování ekonomických informací, umožňujících rozhodování uživatelů těchto informací.“ [8, s. 20]
- „Účetnictví je systém, jehož cílem je zobrazovat probíhající ekonomické jevy v rámci jeho řízení a naopak i pro účely jeho řízení.“ [10, s. 6]

1.2.1 Charakteristika účetnictví podle ČPP

V České republice účetnictví upravuje zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky ministerstva financí (podnikatelů se týká vyhláška č. 500/2002 Sb.), české účetní standardy pro podnikatele. Dále je důležité uvést vnitřní směrnici podnikatele, která

veškeré právní předpisy upravující účetnictví konkretizuje pro potřeby daného podniku. [12], [11]

Charakteristika zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Zákon o účetnictví stanoví následující povinnosti - účetnictví má být vedeno úplně (zaúčtovány jsou všechny transakce, které se vztahují k danému účetnímu období), průkazným způsobem (účetní operace musejí být doloženy účetními doklady) a správně (musí být dodrženy všechny právní předpisy, které upravují vedení účetnictví). [12]

Zákon č. 563/1991 Sb. je rozdělen do sedmi částí. V **první části** zákon definuje základní pojmy – kdo je účetní jednotkou viz § 1 odst. 2 písm. a) až h), co je předmětem účetnictví, je uvedeno v § 2 zákona č. 563/1991 Sb., předmět účetnictví, účetní zásady a mnoho dalších povinností účetní jednotky. Ve **druhé části** zákon o účetnictví vymezuje v § 9 rozsah vedení účetnictví. V ČR může být účetnictví vedeno v plném, nebo zjednodušeném rozsahu, podrobněji viz výše uvedený zákon. V § 11 zákona o účetnictví jsou uvedeny náležitosti účetních dokladů. Paragrafy 12 až 17 vymezují problematiku účetních zápisů, účetních knih a další informace vztahující se k vedení účetnictví, například otevírání a uzavírání účetních knih. **Třetí část** zákona se zabývá účetní závěrkou a jejími specifiky; § 18 zákona o účetnictví uvádí definice a obsah účetní závěrky, v § 19 téhož zákona je uvedeno vymezení rozvahového dne. Dále jsou v jednotlivých paragrafech uvedeny informace o použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, konsolidované účetní závěrky, povinnost účetní jednotky ověřit účetní závěrku auditorem. Tato část zákona o účetnictví uvádí také informace o výroční zprávě, způsobech zveřejnění účetní závěrky apod. Ve **čtvrté části** zákona č. 563/1991 Sb. je uvedena charakteristika způsobů oceňování, podrobněji viz § 24 až § 28. **Pátá část** výše uvedeného zákona v jednotlivých paragrafech řeší problematiku inventarizace majetku, která je upřesněna vyhláškou č. 270/210 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. Předposlední **šestá část** zákona o účetnictví vymezuje archivaci účetních záznamů. Dále **sedmá část** zákona č. 563/1991 Sb. se zabývá závěrečnými a přechodnými ustanoveními. [6]

Charakteristika vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Pokud účetní jednotka nenalezne řešení dané problematiky v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, obrací se na prováděcí vyhlášku č. 500/2002 Sb., která slouží jako doplňující materiál k výše uvedenému zákonu. [11]

Tato vyhláška je rozdělena do šesti částí, přičemž **první část** se týká předmětu její úpravy a působnosti. Ta vymezuje také účetní jednotky, na které se vztahuje. **Druhá část** je nejobsáhlejší, týká se účetní závěrky a je rozdělena do jednotlivých hlav. Ty upravují rozsah a způsob sestavení účetní závěrky, obsahové vymezení položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, vysvětlující a doplňující informace k příloze, přehledu o peněžních tocích (cash-flow) a k přehledu o změnách vlastního kapitálu. **Třetí část** řeší problematiku směrné účtové osnovy, na základě které účetní jednotka sestaví účtový rozvrh. Následující **čtvrtá část** se zabývá jednotlivými účetními metodami, které se vztahují k dílčím účetním transakcím. **Pátá část** řeší problematikou konsolidované účetní závěrky, v jednotlivých hlavách jsou rozebrány následující oblasti – zahrnutí účetních jednotek do konsolidačního celku, metody konsolidace, uspořádání, označování a obsahové vymezení jednotlivých položek konsolidované účetní závěrky. Poslední **šestá část** se zabývá přechodnými a závěrečnými ustanoveními. [11]

Charakteristika českých účetních standardů pro podnikatele

V případě, že účetní jednotka potřebuje podrobnější informace k řešené problematice, které nelze najít v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ani ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., využívá českých účetních standardů pro podnikatele, které slouží jako doprovodný materiál k zákonu o účetnictví a prováděcí vyhlášce. [11]

České účetní standardy pro podnikatele jsou rozděleny do 23 oddílů, podrobněji viz příloha A. Každý oddíl se zabývá konkrétní problematikou, resp. upřesňuje informace uvedené v zákoně o účetnictví a prováděcí vyhlášce. Řeší např. problematiku zásob, účtování nákladů a výnosů, zúčtovací vztahy, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a mnoho dalších oblastí vedení účetnictví. [11]

1.2.2 Charakteristika účetnictví podle IFRS for SME

V následující kapitole bude provedeno porovnání tzv. plných standardů mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS se standardem účetního výkaznictví pro malé a střední

podniky IFRS for SME. Dále bude stručně charakterizován standard pro malé a střední podniky, jeho struktura, obsahové vymezení a působnost.

Charakteristika IFRS for SME

V důsledku harmonizace účetnictví vznikl mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME), aby byla zajištěna srovnatelnost jednotlivých účetních záznamů a MSP nebyly zatěžovány přílišnou zveřejňovací povinností. [3]

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS for SME je upořádán do 35 oddílů uvedených v příloze B a tvoří zhruba desetinu tzv. plných standardů IAS/IFRS. Dále obsahuje úvod, glosář, srovnávací tabulku, důvodovou zprávu, ilustrativní účetní závěrku a prezentaci seznamu požadavků na zveřejnění. [5], [15]

Účetní závěrka sestavená na základě IFRS for SME, musí splnit podmínku srovnatelnosti jednotlivých účetních výkazů z hlediska časového, ale i prostorového (mezipodnikové srovnání). [1] Výše charakterizovaná účetní závěrka často nemusí splňovat podmínky pro vyčíslení základu daně z příjmu. Tato problematika je upravena právními předpisy či nařízeními na úrovni jednotlivých národních ekonomik. [15]

V Evropské unii „neexistuje žádné nařízení či směrnice požadující IFRS for SME.“ [5, s. 23] Z čehož vyplývá, že rozhodnutí o účtování dle výše uvedeného standardu je stanoveno v rámci jednotlivých národních právních předpisů či nařízení. [5]

Porovnání plných standardů IAS/IFRS a IFRS for SME

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME) byl vydán v roce 2009 Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). IASB vydává také tzv. plné standardy mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS, ty se zaměřují na sestavení univerzální účetní závěrky, která „je určena pro obecnou informační potřebu širokého okruhu uživatelů“ [15, s. 7] (akcionáři, zaměstnanci, věřitelé apod.). Dále se standardy IAS/IFRS orientují na získání podstatných informací, které jsou užitečné pro tvorbu důležitých ekonomických rozhodnutí. [15] Plné standardy IAS/IFRS jsou primárně určeny pro velké kapitálové společnosti, jež jsou kotované na burze cenných papírů. [1]

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS for SME vychází z plných standardů IAS/IFRS. V některých oblastech jsou IFRS for SME zjednodušeny oproti IAS/IFRS. Například účetní závěrka sestavená podle standardu pro malé a střední podniky nemusí být univerzální účetní závěrkou, tzn. že je určena primárně, např. vlastníkům, manažerům, státním orgánům apod. Nemusí být určena externím uživatelům. [15]

Pro názornost je uveden obsah účetní závěrky sestavené podle plných standardů mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS, která obsahuje:

- výkaz o finanční situaci ke konci období,
- výkaz o úplném výsledku,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- přílohu,
- výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období (pouze pokud je účtováno retrospektivně). [7]

Účetní závěrka sestavná podle mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME) obsahuje následující výkazy:

- „výkaz o finanční pozici,
- výkaz o úplném výsledku či výsledovku,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- komentář.“ [5, s. 23]

Jednotlivá zjednodušení IFRS for SME oproti IAS/IFRS jsou v oblastech, kde plné standardy umožňují rozhodování účetních jednotek na základě práva volby. Na příklad náklady na investice, náklady na pozemky, budovy a zařízení, výpůjční náklady, náklady na vývoj apod. Jednodušší řešení jsou používána vždy vzhledem k informačním potřebám MSP. Důležité je, aby byl dodržen „rozumný“ poměr mezi náklady na získání konkrétních informací a přínosem těchto informací. [1]

2 POPIS ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČPP A DLE IFRS FOR SME

V této kapitole bude řešena problematika sestavování účetní závěrky dle českých právních předpisů a dle mezinárodních účetních standardů IFRS for SME. Budou rozebrány a charakterizovány základní výkazy účetní závěrky a principy, na základě kterých jsou sestavovány. Dále se bude tato kapitola zabývat problematikou oceňování majetku na konci účetního období, neboť právě tato hodnota je zaznamenávána do účetních výkazů. Poslední část tohoto oddílu bude věnována shrnutí dané problematiky s upozorněním na rozdíly mezi výše zmiňovanými přístupy.

2.1 Charakteristika účetní závěrky dle českých právních předpisů

Účetní závěrka sestavovaná v České republice primárně vychází ze zákona o účetnictví, kde je stanoven její obsah. Skládá se z **rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy**. Dále může účetní závěrka obsahovat **přehled o peněžních tocích** (cash flow) nebo **přehled o změnách vlastního kapitálu**. Tyto dva výkazy musí sestavovat společnosti, jež mají dle § 20 odst. 1 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb. povinnost auditu. Podniky mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu, pokud nejsou akciovou společností či nemají povinnost auditu. V plném rozsahu ji musí sestavovat již zmiňované akciové společnosti, auditované podniky či ostatní společnosti na základě svého dobrovolného rozhodnutí. Ověření účetní závěrky auditorem mají povinnost provádět podniky, jež splnily dvě ze tří uvedených kritérií, u akciových společností stačí splnit jedno ze tří kritérií – aktiva vyšší než 40 mil. Kč, roční obrat vyšší než 80 mil. Kč, průměrný přepočtený stav zaměstnanců vyšší než 50. Dle zákona o účetnictví nemají povinnost auditu společnosti, u nichž probíhá po 36 nepřetržitě po sobě jdoucích měsících konkurz, jejichž účetní závěrka byla sestavená před schválením reorganizačních změn či pokud došlo ke zrušení konkurzu (majetek dlužné společnosti se výrazně snížil) nebo dle stanovení zvláštního právního předpisu. [6]

K náležitostem účetní závěrky dle § 18 výše zmiňovaného zákona patří název účetní jednotky, identifikační číslo (IČ), právní forma podnikání, předmět podnikání, rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky a podpisový záznam statutárních orgánů či účetní jednotky dle podmínek stanovených v zákoně o účetnictví. [6]

Za rozvahový den je považován den, kdy dochází k uzavírání účetních knih. Podniky mohou sestavovat řádnou účetní závěrku k poslednímu dni hospodářského roku, či

mimořádnou, sestavovanou v průběhu účetního období. V tomto případě nedochází k uzavírání účetních knih. [6]

Účetní závěrka všech podniků zapsaných do obchodního rejstříku musí být zveřejněna ve sbírce listin. Pokud musí společnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, nesmí ji zveřejnit, dokud není zkontrolována. Společnosti zveřejňují své výkazy v tom rozsahu, v němž je mají povinnost sestavovat. Nesplnění této povinnosti je vnímáno jako trestný čin a nedodržení je trestáno pokutou. [6]

2.1.1 Charakteristika účetních výkazů

V následující kapitole budou ve stručnosti popsány účetní výkazy, jež jsou sestavovány v rámci účetní závěrky sestavované podle ČPP. Jedná se zejména o rozvahu, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o finančních tocích (cash flow).

Popis rozvahy

Základní struktura rozvahy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (tabulka č. 2), kde jsou jednotlivé skupiny majetku označeny velkými tiskacími písmeny, v rámci těchto skupin probíhá podrobnější členění pomocí římských číslic a tyto se poté mohou ještě členit na podskupiny označované arabskými číslicemi. Specifikaci jednotlivých položek aktiv a pasiv lze nalézt ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., hlava II. V rozvaze musí vždy platit, že majetek tedy aktiva se rovnají zdrojům jejich krytí, tedy pasivům. [11]

Tab. č. 2 Základní struktura rozvahy

AKTIVA			PASIVA		
A.		Pohledávky za upsaný základní kapitál	A.		Vlastní kapitál
B.		Dlouhodobý majetek	A.	I.	Základní kapitál
B.	I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	A.	II.	Kapitálové fondy
B.	II.	Dlouhodobý hmotný majetek	A.	III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
B.	III.	Dlouhodobý finanční majetek	A.	IV.	Výsledek hospodaření minulých let
C.		Oběžná aktiva	A.	V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období
C.	I.	Zásoby	B.		Cizí zdroje
C.	II.	Dlouhodobé pohledávky	B.	I.	Rezervy
C.	III.	Krátkodobé pohledávky	B.	II.	Dlouhodobé závazky
C.	IV.	Krátkodobý finanční majetek	B.	III.	Krátkodobé závazky
D.		Časové rozlišení	B.	IV.	Bankový úvěry a výpomoci
			C.		Časové rozlišení

Zdroj: vlastní zpracování, 2012, (podle [11])

Rozvaha je sestavována tak, aby konečné zůstatky na aktivních a pasivních účtech v roce 2011 byly zároveň počátečními stavy při otevírání účetních knih v roce 2012. [6]

Popis výkazu zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty (výsledovka) může být sestavován v účelovém nebo druhovém členění, přičemž druhý uvedený způsob je v České republice používanější. V tomto výkazu jsou zahrnuty veškeré výnosy a náklady, jež jsou spojeny s podnikatelskou činností. Účelem je zjištění dílčích výsledků hospodaření za jednotlivé činnosti (provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření), z těchto dílčích údajů vypočteme výsledek hospodaření za účetní období. Zisk nebo ztráta zjištěný ve výsledovce je poté zanesen do rozvahy do položky - výsledek hospodaření běžného

účetního období. Zařazení jednotlivých nákladů a výnosů do správné kategorie lze nalézt ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., hlava III. [11]

Popis přílohy

Příloha objasňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Tento dokument musí obsahovat informace o použitých účetních metodách a odchylkách od nich. Dále např. informace o výši splatných závazků na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Uvádí se také výše závazků vůči zdravotním pojišťovnám, velikost daňových nedoplatků apod. [6]

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., hlavy IV. má účetní jednotka povinnost v příloze uvést např. průměrný přepočtený počet zaměstnanců, výši úvěrů včetně procentuelního vyjádření úrokové sazby, uvádí také informace o pohledávkách a závazcích včetně lhůt splatnosti, údaje o právnických a fyzických osobách, které mají vliv v účetní jednotce. Dále se uvádí datum zahájení činnosti nebo vzniku účetní jednotky. Úplný výčet položek přílohy k účetní závěrce lze nalézt ve výše uvedené vyhlášce. [11]

Popis přehledu o peněžních tocích (cash flow)

Přehled o peněžních tocích může účetní jednotka sestavit pomocí přímé metody (členění peněžních toků v návaznosti na výsledovku), nebo nepřímé metody (zisk/ztráta se upraví o nepeněžní transakce – odpisy, rezervy, opravné položky, neuhrazené náklady z minulých let, o příjmy a výdaje spojené s finanční či investiční činností). V rámci cash flow jsou činnosti podniku rozděleny do tří základních skupin:

- provozní činnost – základní činnost podniku, např. pohyb zásob, pohledávek, závazků a všechny činnosti, které nelze zařadit mezi investiční nebo finanční,
- investiční činnost – zejména pořízení nebo prodej dlouhodobého investičního majetku, či poskytování dlouhodobých peněžních půjček,
- finanční činnost – činnosti spojené se změnou vlastního kapitálu, dlouhodobých a krátkodobých závazků, např. přijaté úvěry sloužící k navýšení vlastního kapitálu, smlouvy o finančním pronájmu. [11], [19]

2.1.2 Způsoby oceňování dle ČPP

Pro potřeby účetní závěrky je nutné zmínit způsoby oceňování majetku účetní jednotky. To musí být prováděno **k okamžiku uskutečnění účetního případu**, uvedeno v § 25 zákona č. 563/1991 Sb. Tento způsob ocenění se využívá u hmotného a nehmotného majetku a u zásob. Dále se ocenění k okamžiku účetního případu využívá při určení hodnoty cenin, peněžních prostředků, příchovu zvířat apod. Při oceňování k okamžiku účetního případu lze využít ocenění pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a ocenění vlastními náklady (podrobněji viz níže). Zákon o účetnictví uvádí jako další možnost **ocenění majetku k rozvahovému dni**, to je upraveno v paragrafu § 27 výše uvedeného zákona jedná se o ocenění reálnou hodnotou. Ta se využívá při stanovení hodnoty cenných papírů, derivátů, dále při ocenění majetku a závazků podle zvláštních právních předpisů. Dále se ocenění k rozvahovému dni využívá např. při určení hodnoty části majetku nebo závazků zajištěných deriváty, podrobněji viz zákon o účetnictví. [6]

Na základě zákona o účetnictví lze v České republice jednotlivé složky majetku viz § 25 a § 27 zákona o účetnictví oceňovat následujícími způsoby:

- pořizovací cenou, tj. cena pořízení plus náklady s pořízením související, např. doprava, balné. Jako příklad lze uvést hmotný majetek, zásoby mimo těch, jež byly vytvořeny vlastní činností a cenné papíry,
- „reprodukční pořizovací cenou, tj. cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,“ [6, s. 78]. Tato cena se používá u majetku, který účetní jednotka získala zadarmo, např. dary, převod majetku z majitele na společnost apod.,
- vlastními náklady, tento typ ocenění se využívá u zásob vlastní výroby, kdy do ceny majetku jsou zahrnuty přímé náklady, popř. i část nákladů nepřímých, nutných na výrobu daného produktu. S oceněním vlastními náklady se lze setkat i v případě nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností,
- reálnou hodnotou, která může být rozdělena do dalších tří skupin – tržní hodnota, tj. hodnota vyhlášená na burze nebo jiném regulovaném trhu (podrobněji viz zákon o účetnictví § 27 odst. 5), kvalifikovaný odhad či posudek znalce a jako poslední ocenění dle zvláštních právních předpisů. Tyto způsoby ocenění jsou využívány u majetku, jenž je obchodován na regulovaném trhu, nejčastěji se jedná o cenné papíry. [6]

2.2 Charakteristika účetní závěrky dle IFRS for SME

Pokud se účetní jednotka rozhodne sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodního účetního standardu IFRS for SME, bude sestavovat tzv. univerzální účetní závěrku, která slouží zejména pro široké okolí podniku. Poskytuje informace hlavně o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích. [15]

Účetní závěrka sestavovaná na základě IFRS for SME musí obsahovat **výkaz o finanční situaci** (rozvaha), **výkaz o úplném výsledku a výsledovka** ta se skládá z výkazu o úplném výsledku nebo ze samostatné výsledovky a výkazu o úplném výsledku. Dále obsahuje **výkaz o změnách vlastního kapitálu**, **výkaz o peněžních tocích** a **přílohu**, kde jsou základní údaje o účetní jednotce. Příloha obsahuje také prohlášení o tom, že účetní závěrka je prováděna v souladu s výše zmiňovaným standardem, účetní pravidla a komentáře k informacím uvedených v jednotlivých výkazech. Účetní jednotka může místo výkazu o úplném výsledku a výkazu o změnách vlastního kapitálu sestavit výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích v případě, že změny vlastního kapitálu vyplývají z podmínek stanovených v IFRS for SME oddíl 3 odst. 3.18. Může být sestavena pouze výsledovka nebo výkaz o úplném výsledku a to pokud nejsou zveřejňovány žádné položky ostatního úplného výsledku. Účetní výkazy jsou zveřejňovány se stejnou vahou a důležitostí, účetní jednotka může zvolit jiné označení výkazů na základě svého uvážení. [15]

Informace v účetní závěrce sestavované dle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS for SME musí splňovat následující charakteristiky – srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, obsah je důležitější než forma, opatrnost, úplnost, srovnatelnost, včasnost a musí být splněna rovnováha mezi přínosem a náklady. Podrobnější charakteristika je obsažena ve standardu IFRS for SME oddíl 2 odstavec 2.4 – 2.14. [15]

Na základě předchozí analýzy lze sledovat podobnost ve vykazování dle českých právních předpisů a dle IFRS for SME, přičemž výkaznictví na základě mezinárodních standardů umožňuje určitou volnost účetní jednotky v oblasti sestavování výkazů účetní závěrky. Struktura jednotlivých výkazů není shodná, lze ale hovořit o určité podobnosti. Například aktiva a pasiva se z hlediska časovosti dělí na krátkodobá a dlouhodobá. Položky vlastního kapitálu jsou v rámci obou přístupů shodné, stejně tak se shodují

i aktiva, a to konkrétně v položkách zásob, pohledávek, krátkodobých finančních aktiv apod. [7], [11]

2.2.1 Charakteristika účetních výkazů

Tato kapitola se bude zabývat charakteristikou základních výkazů účetní závěrky sestavované podle metodiky IFRS for SME. Podrobně budou rozebrány výkaz o finanční situaci (rozvaha), výkaz o úplném výsledku a výsledovka, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích, a výkaz o peněžních tocích. Příloha byla charakterizována v předchozí kapitole.

Pro správné pochopení dané problematiky je důležité uvést několik základních definic. **Aktivum** je zdroj (majetek) podniku, ze kterého mu plynou přímo či nepřímo finanční prostředky. Pro zařazení majetku mezi aktiva není rozhodující vlastnictví, ale zda podniku plyne ekonomický prospěch z tohoto majetku, např. auto koupené na finanční leasing je považována za aktivum. **Závazek** je spojen s odlivem peněžních prostředků ze společnosti na základě minulého vývoje, může být smluvním, ale i mimosmluvním. „**Vlastní kapitál** je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení jejích závazků.“ [15, s. 14] **Výnosy** lze nadefinovat jako zvýšení vlastního kapitálu, které není způsobeno vkladem vlastníků. Vyplývá tedy z ekonomické činnosti podniku (snížení závazků, zvýšení aktiv či kombinací obojího). **Náklady** znamenají snížení vlastního kapitálu podniku jiným způsobem, než rozdělením mezi vlastníky, a to zejména snížením hodnoty aktiv či zvýšením hodnoty závazků. V praxi to nejčastěji probíhá kombinací obou dvou způsobů. Vykazovány mohou být aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy, pouze pokud užitek jimi přinesený poplyne z, nebo do účetní jednotky a položka má pořizovací hodnotu, jež je zjistitelná. [15]

Popis výkazu o finanční situaci (rozvahy)

Tato rozvaha, na rozdíl od té sestavované dle českých právních předpisů, nemá jasně stanovený formát, ale pouze obsah. Ten musí účetní jednotka dodržet v případě, že o daných rozvahových položkách účtuje. Musí u nich být odkaz na přílohu, kde jsou podrobněji analyzovány. Příklad výkazu o finanční situaci je uveden v tabulce č. 3. [7] V rozvaze dle IFRS for SME a dle českých právních předpisů jsou vždy vykazována dvě účetní období, a to současné a předchozí pro lepší porovnání výsledků.

Ve výkazu o finanční situaci jsou prezentovány základní položky aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Aktiva a závazky mohou být členěny z hlediska časového na krátkodobé a dlouhodobé nebo podle likvidity. Toto členění se využívá pouze, pokud je spolehlivější či podává přesnější informace než první varianta. Krátkodobá aktiva jsou taková, která má společnost v úmyslu prodat nebo spotřebovat v běžném provozním cyklu, jsou držena za účelem obchodování. Aktiva jsou prodána do 12 měsíců po sestavení účetní závěrky. Dále za krátkodobá aktiva jsou považovány peníze a peněžní ekvivalenty. Za krátkodobé závazky jsou považovány ty, u nichž se předpokládá jejich splacení v hospodářském roce, jsou drženy za účelem obchodování, ty, které jsou uhrazeny do 12 měsíců od sestavení účetní závěrky. Dále závazky, u kterých „účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odložit vypořádání závazku nejméně na dvanáct měsíců po datu závěrky.“ [15, s. 28] Ostatní položky aktiv a pasiv jsou dle standardu považovány za dlouhodobé. Na základě oddílu 4 odst. 4.11 IFRS for SME se může účetní jednotka rozhodnout, zda tyto položky bude zaznamenávat do výkazu o finanční situaci či do přílohy. [15]

Tab. č. 3 Rozvaha dle IFRS for SME

AKTIVA	VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY
Dlouhodobá aktiva	Vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti
Pozemky, budovy a zařízení	Základní kapitál
Goodwill	Nerozdělené zisky
Ostatní nehmotná aktiva	Ostatní složky vlastního kapitálu
Investice do přidružených společností	
Realizovatelná finanční aktiva	Menšinový podíl
	Vlastní kapitál celkem
Krátkodobá aktiva	Dlouhodobé závazky
Zásoby	Dlouhodobé půjčky
Obchodní pohledávky	Odložená daň
Ostatní krátkodobá aktiva	Dlouhodobé rezervy
Peníze a peněžní ekvivalenty	Dlouhodobé závazky celkem
Aktiva celkem	Krátkodobé závazky
	Obchodní a jiné závazky
	Krátkodobé půjčky
	Krátkodobá část dlouhodobých půjček
	Splatná daň
	Krátkodobé rezervy
	Krátkodobé závazky celkem
	Závazky celkem
	Vlastní kapitál a závazky celkem

Zdroj: vlastní zpracování, 2012, (podle[7], [16])

Popis výkazu o úplném výsledku a výsledovky

Podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS for SME lze náklady dělit do dvou základních hledisek, a to dle druhu nebo účelu vynaložení dílčích nákladů. Na základě tohoto členění je sestavována druhová (vhodná spíše pro menší podniky) nebo účelová výsledovka. Ta často uživatelům poskytuje komplexnější informace o hospodaření společnosti. Stejně jako u výkazu o finanční situaci není ani pro výsledovku předepsaný formát, ale pouze položky, které musí obsahovat. [7] Požadavky na prezentaci a zveřejnění výkazu o úplném výsledku a výsledovky sestavené podle metodiky IFRS for SME lze nalézt v oddíle 4 a oddíle 5 Ilustrativní účetní závěrky, požadavky na prezentaci a seznam požadavků na zveřejnění. [16]

Účelem tohoto výkazu je určení úplného výsledku a zjištění finanční výkonnosti podniku. Výsledek hospodaření může být prezentován na základě přístupu jednoho nebo dvou výkazů. První zmiňovaný zahrnuje všechny položky nákladů a výnosů, o nichž účetní jednotka účtovala, podrobněji viz tabulka č. 4. Ostatní výsledek hospodaření musí být rozdělen na tzv. recyklovatelné a nerecyklovatelné položky. [4] Samostatně musí být v rámci tohoto výkazu zapsány následující položky – výsledek připadající podílu nezakládajícímu ovládnání a vlastníkům mateřské společnosti, dále úplný výsledek celkem náležící podílu nezakládajícímu ovládnání a vlastníkům mateřské společnosti. Pokud by se účetní jednotka rozhodla výsledek hospodaření prezentovat na základě přístupu dvou výkazů, sestavovala by výsledovku. Ta se skládá z řádku 1 až 6 tabulky č. 4 a výkazu o úplném výsledku, který obsahuje řádek 7 – 9 z výše zmiňované tabulky. Důležité je říci, že se vždy začíná výsledkem. [15]

Tab. č. 4 Výkaz o úplném výsledku

VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU	
1	Výnosy z hlavní činnosti
2	Finanční náklady
3	Podíl na zisku nebo ztrátě přidružených společností a společných podniků
4	Daňové náklady
5	Souhrnnou částku za → zisk nebo ztrátu z ukončených činností po zdanění → zisk nebo ztrátu po zdanění vykázané v důsledku ocenění reálnou hodnotou
6	Výsledek
7	Položky ostatního úplného výsledku → zisky a ztráty vyplývající z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky → některé aktuárské zisky a ztráty → některé změny reálné hodnoty zajišťovacích nástrojů
8	Podíl na ostatním úplném výsledku přidružených společností a společných podniků
9	Úplný výsledek celkem

Zdroj: vlastní zpracování, 2012 (podle [15])

Souhrn výsledku a ostatního úplného výsledku tvoří úplný výsledek celkem. Jedná se o změnu vlastního kapitálu, která není způsobena vlastníky podniku. Výsledek lze nadefinovat jako výnosy podniku snížené o jeho náklady, do nichž nejsou zahrnuty položky ostatního úplného výsledku. Ten se skládá z výnosů a nákladů, které nejsou výsledkově vykazovány. [7]

Popis výkazu o změnách vlastního kapitálu a výkazu o výsledku a nerozdělených ziscích

Výkaz o změnách vlastního kapitálu se skládá z následujících částí, a to z úplného výsledku hospodaření, kde se samostatně vykazují podíly vlastníků mateřské společnosti a podílu nezakládajícímu ovládnání. Pro každou složku vlastního kapitálu se provádí zpětný přepočítání nebo analýza. Dále se porovnává účetní hodnota na začátku

a na konci období pro každou položku vlastního kapitálu. Samostatně se uvádí změny výsledku, položek ostatního úplného výsledku a investic. [15]

Účetní jednotka může sestavit výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích v případě, že jediné změny, které ve společnosti nastaly, se týkaly – změn vlastního kapitálu, výsledku, platby dividend, oprav a chyb či změn v účetních pravidlech. Tento výkaz poté poskytuje rozšiřující informace k výkazu o úplném výsledku a výsledovce. Obsahuje položky nerozděleného zisku na počátku a konci účetního období, „dividendy vyhlášené a vyplacené nebo splatné v průběhu období“ [15, s. 35], přepočtené nerozdělených zisků v důsledku oprav chyb minulých období nebo v důsledku změn v účetním pravidle. [15]

Popis výkazu o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích vytvořený dle metodiky Mezinárodního standardu účetního výkaznictví je sestavován stejně jako dle českých právních předpisů. Zachováno je členění do tří základních částí – provozní činnost, investování a financování. Účetní jednotka si může vybrat, jakým způsobem bude prezentovat peněžní toky z provozní činnosti a to pomocí přímé nebo nepřímé metody. Peněžní toky z investování a financování musí být vykazovány samostatně. [15]

2.2.2 Způsoby oceňování dle IFRS for SME

Problematika oceňování v rámci IFRS je stanovena v Koncepčním rámci a zahrnuje následující přístupy:

- Historická cena – aktiva jsou oceňována ve výši vynaložených finančních prostředků nutných na jejich pořízení. Závazky jsou oceňovány obdobným způsobem, tedy na základě příjmu, který společnosti náleží, nebo za pomoci očekávaného výdaje pouze v některých případech (např. daň z příjmu). Jedná se o nejpoužívanější způsob oceňování při sestavování účetní závěrky.
- Běžná cena - cena aktiva se určí jako objem peněžních prostředků nutných na jeho zakoupení v současné době. Závazky se oceňují za pomoci nediskontované peněžní částky nutné pro jejich splacení v současné době.
- Realizovatelná (vypořádací) hodnota – cena aktiv je určena na základě finanční částky, kterou by společnost získala při jejich prodeji. Cena závazků je nediskontovaná částka, jíž je nutné uhradit v běžném období.

- Současná hodnota – „aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, o nichž se předpokládá, že je položka bude vytvářet v běžném průběhu činnosti. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz.“ [3, s. 23]
- Reálná hodnota (fair value) – jedná se o cenu, za kterou jsou aktiva nebo pasiva prodána na běžném trhu. [3]

2.3 Shrnutí problematiky účetní závěrky

Účetní závěrka sestavovaná na základě zákona o účetnictví nebo podle IFRS for SME obsahuje jednotlivé výkazy, které jsou porovnány v tabulce č. 5. Zákon o účetnictví udává účetním jednotkám povinnost sestavovat tři základní výkazy, a to rozvahu, výsledovku a přílohu. Zbytek je sestavován jen v případě, že se jedná o auditované společnosti nebo se nevytváří. Mezinárodní standard účetního výkaznictví vymezuje pět základních výkazů, jež musí sestavovat všechny podniky účtující na základě této normy. Účetní jednotka si může zvolit formu, v jaké bude závěrka prezentována, obsah je však pevně stanovený. V určitých případech lze vytvářet jen některé výkazy, jejich jednodušší verze či různé modifikace. V rámci českých právních předpisů je pevně stanovena forma i obsah jednotlivých výkazů (zjednodušené nebo v plném rozsahu). Obsahově jsou účetní závěrky sestavované dle ČPP a IFRS for SME podobné. IFRS klade vyšší důraz na interpretaci a srozumitelnost výkazů pro široké okolí podniku, což je základní rozdíl od českých právních předpisů. [15], [6]

Tab. č. 5 Porovnání výkazů dle IFRS for SME a zákona o účetnictví

Typ výkazu	Zákon o účetnictví	IFRS for SME
Rozvaha	ano	ano
Výsledovka	ano	ano
Příloha	ano	ano
Přehled o peněžních tocích	povinně pouze vybrané účetní jednotky	ano
Přehled o změnách vlastního kapitálu	povinně pouze vybrané účetní jednotky	ano
Výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích	ne	ano

Zdroj: vlastní zpracování, 2012(podle[15], [6])

3 PROBLEMATIKA STAVEBNÍCH SMLUV

Tato kapitola se bude podrobněji zabývat stavebními smlouvami, respektive vykazováním nákladů a výnosů, určením jejich výše a principů vykazování. Nejprve budou náklady a výnosy charakterizovány z pohledu českých právních předpisů, ty jsou spíše obecné. Ve druhé kapitole bude rozebrána problematika stavebních smluv (prací) dle mezinárodního účetního standardu IFRS for SME, který je podstatně konkrétnější, než právní úprava v České republice.

3.1 Řešení stavebních smluv na základě českých právních předpisů

Problematika nákladů a výnosů vztahujících se ke stavebním smlouvám není v České republice přesně vymezena. To je jeden ze základních rozdílů mezi českými právními předpisy a IFRS for SME. Náklady a výnosy jsou obecně upraveny Českým účetním standardem pro podnikatele č. 19. Ten obecně charakterizuje jednotlivé položky nákladů a výnosů a způsoby jejich účtování. [11]

Náklady mohou být charakterizovány jako peněžní vyjádření spotřeby, např. nakoupené služby, spotřeba materiálu, prodej zboží. Výnosy lze poté určit jako výkony společnosti v peněžním vyjádření, např. prodej zboží a služeb. Výnosy a náklady lze členit podle různých kategorií, pro potřeby zjištění základu daně je zásadní členění na daňové a nedaňové (neovlivňují základ daně). Náklady a výnosy jsou vykazovány v částkách zaplacených či fakturovaných, což je významný rozdíl oproti účtování dle mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS for SME podrobněji viz kapitola 3.2. [12]

Při účtování nákladů a výnosů musí být splněny následující zásady. Položky nákladů a výnosů jsou vždy účtovány v období, se kterým věcně a časově souvisí. Pokud by účetní jednotce vznikly náklady či výnosy související s budoucím účetním obdobím, musí je časově rozlišit. To znamená, že v rámci běžného období bude zaúčtována pouze ta část, která s ním souvisí a zbytek bude zaúčtován na účty časového rozlišení (přechodné účty aktiv a pasiv). Do nákladů se tyto položky dostanou až v budoucích obdobích. (Například předem zaplacené nájemné či pojistné). Další důležitou zásadou jsou opravy operací vztahujících se k nákladům či výnosům v minulých obdobích, ty se účtují na účty, kterých se týkají, pouze pokud jsou významné. Jinak jsou vykazovány

jako mimořádné. Poslední je zásada náhrad minulých nákladů, ty jsou účtovány do výnosů běžného období. [11]

3.1.1 Náklady a výnosy ze stavebních smluv dle českých právních předpisů

Výnosy ze stavebních smluv, tedy z prodeje služeb jsou zaznamenány v účtové skupině 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží zahrnující účet č. 602 - Tržby z prodeje služeb. Ten může být dále členěn na analytické účty např. 602.100 výstavba nemovitosti, 602.200 zateplení nemovitosti. Členění na analytické účty si stanoví individuálně účetní jednotka dle svých potřeb. [11]

Náklady plynoucí z realizace stavebního díla zahrnují veškeré činnosti, které s ním souvisí. V tomto případě se nelze omezit na jednu účtovou třídu. Zahrnují např. náklady na materiál, mzdové náklady dělníků, cestovné, různé daně a poplatky či ostatní náklady – jako např. terénní úpravy, náklady na zábor části městského majetku atd. Náklady stejně jako výnosy mohou být členěny na analytické účty, dle potřeb účetní jednotky. [11]

Náklady a výnosy plynoucí z uzavřených stavebních smluv jsou dle ČPP účtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Nákladové položky jsou zaznamenávány ve výši přijatých faktur či přijatých pokladních dokladů. [21] Výnosy z realizace stavebního díla, tedy tržby, jsou účtovány ve výši vystavených faktur v okamžiku vystavení dané odběratelské faktury. Tržby nejsou vykazovány dle reálného průběhu stavebního díla, ale např. podle předem stanovených podmínek v uzavřené smlouvě o dílo. Neprovádějí se přepočty výnosů podle procenta dokončení ani nejsou tržby zaznamenány až v posledním roce realizace zakázky, jako je tomu v případě účtování stavebních smluv dle mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS for SME. [22]

3.2 Řešení stavebních smluv na základě IFRS for SME

Problematikou výnosů, tedy jejich vykazováním, se zabývá oddíl 23 standardu IFRS for SME. Pro potřeby této diplomové práce je důležitá část zabývající se stavebními smlouvami (smlouva o zhotovení či smlouva o výstavbě nemovitosti). Ty se týkají

problematiky prodeje služeb. Jsou účtovány jako výnosy pouze při splnění následujících podmínek:

- náklady a výnosy musí být spolehlivě ocenitelné,
- ekonomické užitky poplynou účetní jednotce,
- k rozvahovému dni je určen stupeň dokončení dané transakce. [15], [9]

Stavební smlouvu lze definovat „jako smlouvu, která je sjednána speciálně za účelem konstrukce aktiva nebo souboru aktiv, které jsou úzce propojeny či spolu souvisejí co do designu, technologie, funkce, účelu nebo užívání.“ [7, s. 433]. Předpoklady určené standardem IFRS for SME, konkrétně oddílem 23, jsou využívány na každou stavební smlouvu samostatně, jednotlivé složky smlouvy či na skupinu stavebních smluv, vždy tak, aby došlo k vyjádření podstaty smlouvy. [15], [9]

Pokud prodávající (účetní jednotka) provádí stavební práce (poskytuje služby), odběratel může rozhodovat o vzhledu předmětu stavební smlouvy či provádí jiné významné změny. Výnosy jsou vykazovány za pomoci metody nulového zisku či procenta dokončení. [15]

Dodatek k oddílu 23 IFRS for SME, příklad 12, smlouvy o výstavbě nemovitosti říká, že kdyby prodávající společnost dodávala na stavbu vedle poskytovaných služeb (stavebních prací) i materiál, účtovalo by se o stavební smlouvě jako o prodeji zboží. Jedná se pouze o jednu z možností řešení dané problematiky. [15]

3.2.1 Stanovení výnosů dle IFRS for SME

Výnosy jsou oceňovány za pomoci reálné hodnoty získané či ziskatelne, vyloučeny jsou různé slevy, rabaty apod. Ve výnosech jsou tedy zahrnuty pouze hrubé přírůstky ekonomických prospěchů, které daná účetní jednotka získala. Z této sumy jsou odečteny daně z prodeje zboží a služeb včetně DPH. Dále musí být vyloučeny částky, jež byly získány jménem třetích stran. [15]

Stanovení výnosů ze stavebních smluv může být provedeno za pomoci dvou odlišných přístupů, a to metody procenta dokončení (rozpracovanosti) a metody nulového zisku. Každá z nich může být využita jen ve stanovených případech. [15]

Metoda procenta dokončení (rozpracovanosti)

Tuto metodu lze použít, pokud účetní jednotka může spolehlivě odhadnout výši výnosů a nákladů souvisejících s prováděnými stavebními pracemi. Stupeň dokončení může být určen níže uvedenými postupy:

- „výnosy jsou vyjádřeny v návaznosti na podíl vynaložených nákladů ve vztahu k předpokládaným celkovým nákladům,
- je využito odborného posouzení dokončení prací na smlouvě,
- dojde k dokončení určitého objemu práce.“ [9, s. 170]

Pokud si účetní jednotka zvolí první z přístupů pro určení stupně dokončení, musí nejprve stanovit cenu smlouvy, skutečné náklady vynaložené za období (nezahrnují vícepráce) a jako poslední musí určit velikost nákladů potřebných pro dokončení zakázky. V dalším kroku účetní jednotka provede výpočet stupně rozpracovanosti za pomoci vztahu:

$$P = \frac{\text{Náklady vynaložené za období}}{\text{Náklady vynaložené za období} + \text{odhadované náklady}} \times 100 \quad [9, \text{s. 171}]$$

Dále vypočítá velikost výnosů za dané období a to za pomoci stupně rozpracovanosti. Lze využít vztahu „ $V = (P \times C)/100 - VV$ “, kde V je výnos k vykázání v běžném období, P je procento dokončení, C je cena kontraktu, VV jsou výnosy, které již byly vykázány v předchozích obdobích.“ [14, s. 171] V rámci metody procenta dokončení se výnosy nerovnají částkám, na něž jsou vystaveny odběratelské faktury. [9]

Velikost vyúčtované pohledávky či závazku dle výše zmiňované metody se určí jako „náklady dosud vynaložené na zakázku plus výdaje vztahující se k budoucí činnosti plus zasloužený zisk (spočtený podle procenta dokončení) minus postupná vyúčtování.“ [7, s. 446]

Metoda nulového zisku

Metoda nulového zisku je používána v případě, že účetní jednotka neumí přesně stanovit velikost očekávaných nákladů a výnosů nebo se rozpočty na zakázku budou významně měnit. Účetní jednotka umí spolehlivě odhadnout pouze, že kontrakt bude ziskový. Často je metoda nulového zisku používána u tzv. mladých zakázek. Po překročení individuální procentuelní hranice společnost začne využívat metodu procenta dokončení. [7]

Velikost vyúčtované pohledávky (pokud je hodnota kladná) nebo závazku (pokud je hodnota záporná) se stanoví podle vztahu „náklady dosud vynaložené na zakázku plus výdaje vztahující se k budoucí činnosti mínus postupná účtování.“ [7, s. 446]

Zveřejnění a vykazování výnosů ze stavebních smluv

Společnost má povinnost zveřejnit určité údaje, které se týkají výnosů ze stavebních smluv, a to konkrétně výši výnosu za období a metody, které byly použity pro stanovení výnosů v daném období. Dále musí být uveřejněny metody, pomocí kterých bylo stanoveno procento dokončení zakázky. Účetní jednotce je také nařízeno, co musí být vykázáno, a to konkrétně hrubá částka, která má být zaplacená odběratelem (aktivum). Dále musí být evidována hrubá částka, kterou musí zaplatit dodavatelská společnost svým zákazníkům za provedenou práci (závazek). [15]

3.2.2 Stanovení nákladů dle IFRS for SME

Náklady jsou vykazovány v období, ke kterému se vztahují z hlediska věčného a časového. Z tohoto důvodu je velmi důležitá jejich identifikace. Některé nákladové položky mohou souviset s delším časovým obdobím než je účetní, stanou se tedy, tzv. nákladem budoucnosti. Tyto musí být rozčleněny na část vztahující se k současnému a budoucímu účetnímu období (v ČR označováno jako časové rozlišení nákladů). Mezi tyto náklady lze zahrnout např. pojištění zakázky, náklady na materiál, který byl na stavenišťe dopraven, ale ještě nebyl použit apod. Podle metodiky IFRS for SME jsou dílčí položky vykazovány v nákladech podle reálného postupu zakázky, nikoli podle výše fakturace. To znamená, že materiál se dostane do nákladů, až když je opravdu na stavbě použit, nikoli, když je nakoupen. [7]

Obecně jsou za náklady daného období považovány ty, u nichž se nepředpokládá jejich úhrada. Náklady, které může účetní jednotka zahrnout do aktiv, jsou ty, jež se vztahují ke kontraktu. Pokud existuje předpoklad, že by společnost místo kladného výsledku hospodaření dosáhla ztráty, musí na ni být vytvořena rezerva a to v tom období, kdy byla tato situace zjištěna. Dále může nastat situace, že účetní jednotka nebude moci rozpoznat výsledky smlouvy. V tomto případě bude postupovat následujícím způsobem – výnosy budou uznány ve výši vynaložených nákladů, u nichž je pravděpodobnost úhrady. Náklady budou vyčísleny ve velikosti, které dosáhly v daném období. [9]

Důležité je rozčlenění nákladů na ty, které se zakázkou jednoznačně souvisejí. Typickými příklady těchto nákladů jsou „náklady na práci na staveništi, včetně stavebního dohledu, náklady na materiál spotřebovaný na stavbě, odpisy zařízení, náklady na přepravu zařízení a materiálu na/ze staveniště, nájemné za zařízení používané na stavbě, náklady na design a technickou podporu, která přímo souvisí se zakázkou, odhadované náklady na budoucí opravy a práce v záruční době, nároky třetích stran, subdodavatelů apod.“ [7, s. 435]. Druhá skupina je tvořena náklady, které nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétní zakázce. Například správní a odbytová režie, náklady na výzkum a vývoj apod. Tyto náklady by mohly být uznány, pouze pokud by ve smlouvě bylo stanoveno, že je uhradí odběratel. [7]

3.2.3 Demonstrace účtování nákladů a výnosů

V této kapitole bude naznačen způsob účtování zakázky, která je vykazována na základě stavební smlouvy (smlouvy o zhotovení). Nejprve bude uvedena metoda procenta dokončení a poté metoda nulového zisku.

Na základě **metody procenta dokončení** je stanovena velikost nákladů a výnosů, které budou účtovány. Náklady, které dluží zákazník zhotoviteli, jsou v jednotlivých letech účtovány na účet nedokončené zakázky, oproti jednotlivým účtům - zaměstnanci, dodavatelé, peníze, běžný účet apod. Vydaná faktura je účtována jako pohledávka na straně má dáti a účet fakturace na straně dal (v ČR by tento účet plnil funkci časového rozlišení). Platba faktury je provedena jako běžný účet/pohledávky, resp. snížení pohledávky a odliv peněžních prostředků z běžného účtu. Na konci roku je provedeno zúčtování nedokončené zakázky na základě vnitřního účetního dokladu – náklady se zaúčtují do provozních nákladů (mzdy, materiál, apod.), výnosy mezi tržby za poskytnuté služby a marže (rozdíl mezi výnosy a náklady) případně na účet nedokončené zakázky. Tyto účetní operace probíhají v jednotlivých letech realizace zakázky. V roce dokončení bude mimo výše uvedené účetní případy realizováno předání, které je účtováno na straně má dáti účtu fakturace a dal na účtu nedokončené zakázky. [2]

Podrobněji viz níže uvedené schéma účtování nákladů a výnosů za pomoci metody procenta dokončení. Výše nákladů a výnosů se vztahuje pouze k prvnímu roku výstavby díla. Příklad je pouze ilustrativní, nezabývá se výpočtem výše procenta dokončení

a vyčíslení nákladů, řeší pouze problematiku účetního zaznamenání jednotlivých transakcí. [2]

Účetní operace:

- 1) roční vynaložené náklady 200 Kč
- 2) vystavená faktura 150 Kč
- 3) úhrada vystavené faktury 150 Kč
- 4) zúčtování nákladů a výnosů podle procenta dokončení
 - náklady 200 Kč
 - výnosy 215 Kč
 - zisk 15 Kč
- 5) předání zakázky v posledním roce realizace 900 Kč

Obr. č. 1 Schéma účtování – metoda procenta dokončení

Nedokončená zakázka	Pokladna, běžný účet, zaměstnanci
1) 200 ⋮	3) 150 ⋮
5) 900	1) 200 ⋮
Fakturace	Pohledávky
5) 900	2) 150 ⋮
2) 150 ⋮	3) 150 ⋮
Náklady	Výnosy - tržby
4) 200 ⋮	4) 215 ⋮

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle [2])

Pokud by účetní jednotka zvolila **metodu nulového zisku**, postupovala by následujícím způsobem: první tři účetní operace jsou stejné jako v případě metody procenta dokončení viz schémata účtování (obrázek č. 2 a 3). Pouze na konci každého roku se

musí provést zúčtování nákladů na straně má dáti, ty jsou proúčtovány mezi provozní náklady a výnosy na straně dal, které jsou účtovány mezi tržby za poskytnuté služby. V posledním roce musí být provedeno proúčtování marže, která je účtována na účtu fakturace na straně má dáti a na straně dal tržby za poskytnuté služby. Účetní operace spojené s předáním celé zakázky jsou opět stejné jako při využití metody procenta dokončení. [2]

Na níže uvedeném schématu je naznačen příklad účtování nákladů a výnosů za pomoci metody nulového zisku. Příklad je pouze ilustrativní, pro zjednodušení je naznačen způsob účtování jednotlivých transakcí v prvním roce a následně je zaznamenáno předání díla v posledním období. [2]

Účetní operace:

- 1) roční vynaložené náklady 200 Kč
- 2) vystavená faktura 150 Kč
- 3) úhrada vystavené faktury 150 Kč
- 4) zúčtování nákladů a výnosů na základě metody nulového zisku (rozdíl mezi účty fakturace a nedokončené zakázky je proúčtován do výnosů)
 - náklady 200 Kč
 - výnosy 200 Kč
 - zisk 0
- 5) předání zakázky v posledním roce realizace
 - hodnota zakázky 740 Kč
 - zisk 160 Kč

Obr. č. 2 Schéma účtování – metoda nulového zisku

Nedokončená zakázka		Pokladna, běžný účet, zaměstnanci	
1) 200	5) 740	3) 150	1) 200
⋮		⋮	⋮

Fakturace		Pohledávky	
5) 900	2) 150	2) 150	3) 150
	⋮	⋮	⋮

Náklady		Výnosy - tržby	
4) 200		4) 200	
⋮		⋮	
		5) 160	

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle [2])

4 CHARAKTERISTIKA PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU

Společnost Sládek-stavby, s. r. o. vznikla v roce 2001 oddělením od fyzické osoby Miroslav Sládek (vznik 1992) z důvodu účasti společnosti ve výběrových řízeních na rozsáhlé rekonstrukce panelových domů.

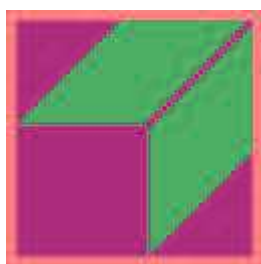
Majitel a jednatel – Miroslav Sládek

Sídlo – Hlavní 777, Tlučná, okres Plzeň-sever

Provozovna – Přemyslova 40, Plzeň

Předmět podnikání – provádění staveb, jejich změna a odstraňování

Obr. č. 3 Logo společnosti



Zdroj: Sládek-stavby, s. r. o.

Sládek-stavby se specializuje na zateplování, sanace a revitalizace zejména panelových domů. K realizovaným zakázkám jsou sestavovány grafické návrhy barevného řešení fasády. Společnost spolupracuje s dodavateli vysoce kvalitních materiálů. Jako příklad lze uvést stavební hmoty Tomeš či zateplovací systémy Sto - organizace patří mezi nejvýznamnější celosvětové výrobce a inovátory v oblasti zateplovacích materiálů.

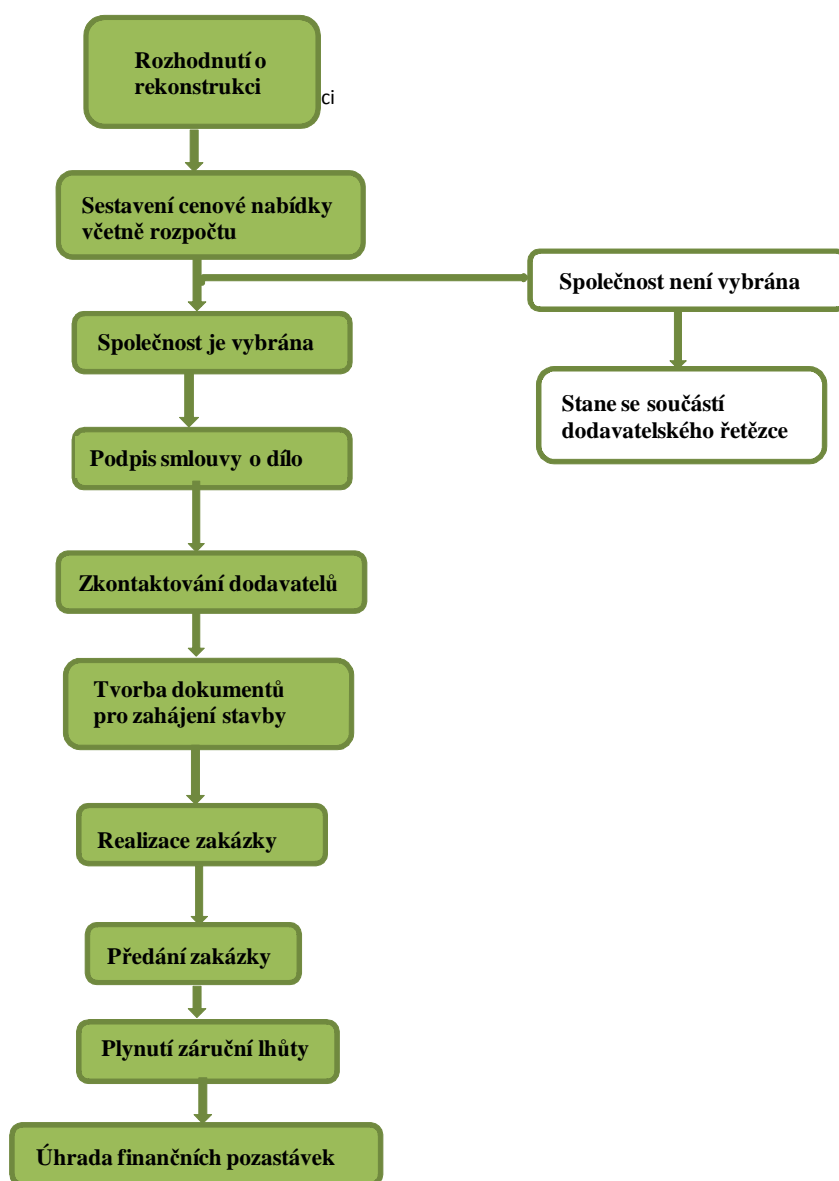
Společnost má implementován systém řízení kvality na základě certifikátu ČSN EN ISO 9001:2001, vydaný Českým lodním a průmyslovým registrem, s. r. o. Sládek-stavby je jedna z oprávněných společností pro provádění staveb na základě dotačního programu Zelená úsporám.

Od roku 2009 má podnik povinnost auditu, překročil kritéria výše obrátu nad 80 mil. Kč a výši aktiv nad 40 mil. Kč, počet zaměstnanců se pohybuje mezi 20 – 25. Společnost lze zařadit dle kritérií Evropské unie mezi malé podniky. (Podrobněji viz kapitola 1.2.3: Charakteristika malých a středních podniků tabulka č. 1 Kritéria pro MSP.) Mohla by tedy vykazovat dle IFRS for SME. Od roku 2009 vede účetnictví podle českých právních předpisů a předkládá účetní závěrku ke kontrole auditorovi.

4.1 Realizace stavebních zakázek

Společnost se zaměřuje na kompletní sanace a revitalizace panelových domů, což znamená, že musí často procházet složitými a zdoluhavými výběrovými řízeními. Důležité je nalezení vhodného objektu pro rekonstrukci nebo získání informace, že je vypsané veřejné výběrové řízení. Podrobný popis realizace zakázky je uveden na obr. č. 2. V případě, že společnost zakázku nezíská, snaží se alespoň dodávat materiál, a to zejména zateplovací systémy a fasádní barvy.

Obr. č. 4 Průběh realizace zakázky ve společnosti



Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Jelikož se jedná o rozsáhlé zakázky, je možné rozdělit realizaci do několika fází:

- přípravné práce, které zahrnují nejčastěji odstranění starého obložení (stávajícího oplechování a zateplení), mechanické očištění povrchu domu, penetrace jednotlivých stěn apod.,
- instalace kontaktního zateplovacího systému (polystyren nebo minerální vata, stěrka, omítka, barevný nátěr), provádí se úprava lodžiových stěn a výměna oken, dále se realizuje sanace soklu a suterénu budovy,
- klempířské práce, ty nejčastěji zahrnují demontáž a montáž parapetů, oplechování stříšek a říms, instalace hromosvodů a provětrávacích prvků, dále demontáž a montáž střechy včetně zateplení a nátěru,
- kompletní rekonstrukce výtahů,
- úprava schodiště a chodníku zahrnuje, např. montáž nového schodiště, položení obrubníků a dlažby, zaříznutí asfaltu, dále demontáž a montáž okapového chodníku.

Výše uvedené činnosti nemusejí být prováděny na všech zakázkách, tak jak je uvedeno, vždy záleží na konkrétním objednateli a stavu objektu, který je předmětem rekonstrukce. Společnost Sládek-stavby zajišťuje dále lešení, stavební buňky pro zaměstnance, terénní úpravy apod.

4.1.1 Popis vybrané zakázky

Pro potřeby diplomové práce byla zvolena zakázka v Praze, konkrétně Fantova ulice číslo popisné 1785 – 1787. Ve smlouvě o dílo je uveden odstavec zabývající se problematikou finančních pozastávek (zádržného). To je stanoveno ve výši 3 % z celkové ceny zakázky, tedy ve výši 440.070 Kč. Zádržné bude společnosti Sládek-stavby vyplaceno po uplynutí záruční lhůty, která je stanovena na 144 měsíců, resp. na 12 let. Finanční pozastávka slouží na úhradu oprav, které mohou vzniknout v průběhu záruční lhůty či z ní může být stržena smluvní pokuta (pokud je sjednána) za pozdě zhotovené a předané dílo.

Termín zahájení zakázky 1. července 2010

Termín předání zakázky 20. prosince 2011

Cena bez DPH 14.760.344 Kč

V rámci zakázky Praha - Fantova byly provedeny následující činnosti

- přípravné práce,
- instalace kontaktního zateplovacího systému včetně lodžiových stěn,
- klempířské práce včetně střechy,
- instalace provětrávacích prvků,
- sanace soklu a suterénu budovy,
- nátěry,
- vstupní úprava schodiště a chodníku včetně okapového chodníku,
- výměna oken včetně vyzdívek stavebních otvorů (okna a dveře),
- výměna výtahu.

Podrobnější charakteristika jednotlivých bodů je uvedena v kapitole 4.1 Realizace zakázky a v příloze C Rekapitulace cenové nabídky, kde jsou uvedeny i ceny jednotlivých rozpočtovaných položek.

Výše uvedená zakázka byla v pořádku předána v termínu uvedeném ve smlouvě o dílo, nebyly zde objeveny žádné vady, objednatel doposud neuplatnil nárok na reklamaci.

5 PROBLEMATIKA STAVEBNÍCH SMLUV ČPP A IFRS FOR SME

V následující kapitole bude podrobně rozebrána problematika účtování stavebních smluv (dlouhodobých kontraktů) na základě českých právních předpisů a podle IFRS for SME na praktickém příkladu zakázky společnosti Sládek-stavby, Praha Fantova ulice číslo popisné 1785 – 1787.

Nejprve bude analyzován způsob účetní evidence nákladů a výnosů v ČR, kdy společnost využívá v prvním roce zálohové faktury. V další části bude řešena problematika dlouhodobých kontraktů podle mezinárodních účetních standardů, a to za pomoci metody procenta dokončení a metody nulového zisku. Zde budou podrobně zanalyzovány dopady do výsledku hospodaření společnosti v jednotlivých letech.

Na závěr celé kapitoly bude provedeno podrobné porovnání výsledků hospodaření v jednotlivých letech sestavených podle ČPP a IFRS for SME a rozbor dopadů účtování podle konkrétních metod do nákladů a výnosů společnosti. V rámci účtování podle mezinárodních účetních standardů bude schematicky naznačen postup včetně popisu jednotlivých účetních případů. Evidence hospodářských transakcí podle českých právních předpisů bude osvobozena od daně z přidané hodnoty a to zejména z důvodu zjednodušení celé problematiky.

5.1 Účtování stavebních prací v podniku dle ČPP

Společnost se řídí pouze Českými účetními standardy a zákonem o účetnictví, které upravují účtování nákladů a výnosů obecným způsobem. Je tedy na organizaci samotné, jakým způsobem bude tyto položky účtovat.

Sládek-stavby vede v oblasti účtování nákladů poměrně širokou analytickou evidenci, díky které se lépe a snadněji orientuje ve svých nákladech. Účetní software Money S3 umožňuje rozdělení nákladů a výnosů dle jednotlivých zakázek. Na základě této funkce může společnost vyfiltrovat jednotlivé položky připadající na konkrétní zakázku. Přehledy nákladů a výnosů jsou sestavovány minimálně jednou ročně, v některých případech i častěji z důvodu monitorování ziskovosti zakázky a nadměrné spotřeby materiálu.

Účty s největším obratem jsou spotřeba materiálu (501.100), který zahrnuje dodávky materiálu na stavbu, příležitostně se objevuje účet 501.700, ten je určený pro nákup

ochranných pomůcek a účet 501.800, který obsahuje nákup drobného hmotného majetku (do 40.000 Kč), např. nákup vrtačky, sbíječky, zámků pro zajištění stavby. Druhým účtem z této skupiny je 518.100, ten zahrnuje dodavatelské služby na zakázky. Jedná se hlavně o účtování nákladů souvisejících s poskytnutými službami od jiných společností, např. provádění klempířských prací, výměna výtahů, pronájem lešení, sestavení projektu. K účtu 518 (ostatní služby) připadá také celkem podrobná analytická evidence – 518.100 viz výše, 518.600 ostatní služby, inzerce. Společnost v některých případech na štíty panelových domů maluje vlastní reklamu, na tento účet jsou poté uvedeny její náklady. Posledním účtem je 518.900, který obsahuje ostatní služby nespecifikované. Jako příklad lze uvést kopírování, tisk plánů na velké formáty.

Společnost Sládek-stavby v oblasti účtování výnosů nevede analytickou evidenci, přiřazení položek k jednotlivým zakázkám je provedeno pomocí vyfiltrování výnosů. Na základě výše popsané funkce má společnost přehled o velikosti výnosů připadajících na zakázku Praha - Fantova za určité období, např. první čtvrtletí roku 2010. **Do výnosů je zaznamenána celková výše fakturace, tzn. že společnost účtuje výnosy ve stejné výši jako dodavatelské faktury. Ty jsou vystavovány na základě jednotlivých fází realizace stavební zakázky, která je prováděna na základě harmonogramu stavebních činností přiloženého ke smlouvě o dílo. V praxi to znamená, že společnost, např. dokončí první fázi realizace, vystaví dodavatelskou fakturu, kterou proúčtuje do výnosů a čeká na úhradu od obchodního partnera. Smlouva o dílo k zakázce Praha - Fantova obsahuje finanční pozastávku, která je účtována rovnou do výnosů bez analytické evidence, ta je vedena pouze pro účet pohledávek.**

V rámci řešené stavební zakázky Sládek-stavby využila pouze jedné zálohové faktury, která se vztahovala k první fázi realizace. Byla použita na nákup stavebního materiálu. Jelikož bytové družstvo mělo již předschválený úvěr, ze kterého byly prováděny úhrady v plné výši a včas, společnost neměla důvod vystavovat další zálohovou fakturu. V praxi je nejprve vystavena zálohová faktura a po její úhradě obchodním partnerem je nakoupen potřebný materiál pro realizaci stavební zakázky a následně Sládek-stavby zahájí rekonstrukci. V případě nespolehlivého obchodního partnera nebo nedodržování platebních podmínek, jsou zálohové faktury vystavovány častěji a ve větší výši.

Praktický způsob účtování nákladů a výnosů je uveden v tabulce č. 6. Pro zjednodušení jsou jednotlivé položky seskupeny v rámci čtvrtletí. Zakázka Praha – Fantova začíná až

ve III. čtvrtletí roku 2010, a to z důvodu zahájení zakázky 1. července. Částky jednotlivých položek jsou účtovány bez DPH. Jelikož bude provedeno porovnání evidence podle českých právních předpisů a IFRS for SME, neřeší se problematika zdanění. V rámci účtování vystavených faktur je uvedena položka fakturace k úhradě, která představuje částky bez finančních pozastávek, tedy ty, které společnost obdrží v rámci běžného účetního období roku 2010.

Na zakázku Praha – Fantova, byla vystavena pouze jedna zálohová faktura, a to ve IV. čtvrtletí roku 2010, v tomto období byla také zúčtována v rámci vystavené dodavatelské faktury. Způsob účtování je naznačen v tabulce č. 6. Smlouva o dílo vztahující se k výše uvedené zakázce obsahuje finanční pozastávku ve 3 % z celkové ceny na dobu 144 měsíců. Společnost ji zahrnula na účet pohledávek 311 (s analytickým členěním 311.200) pro větší přehlednost a snazší určení velikosti pohledávky, která je splatná v roce 2010 a té, která bude splacena až po uplynutí záruční lhůty. Na straně dal se finanční zádržné účtuje rovnou do výnosů na účet 602 (tržby za prodané služby). Zaúčtování je opět naznačeno v níže uvedené tabulce.

Tab. č. 6 Zaúčtování nákladů a výnosů v roce 2010 (v Kč)

Období	Text	Částka	Zaúčtování	
			má dáti	dal
III. čtvrtletí	dodavatelské služby	106 350	518.100	321.100
	vystavená faktura	113 330		
	fakturace k úhradě	110 000	311.100	602.000
	pozastávka	3 330	311.200	602.000
IV. čtvrtletí	spotřeba materiálu	2 032 636	501.100	321.100
	správní poplatky	300	538.000	211.100
	přijatá záloha	451 000	221.200	324.000
	dodavatelské služby	280 000	518.100	321.100
	vystavená faktura	3 056 182		
	fakturace k úhradě	2 967 167	311.100	602.000
	pozastávka	89 015	311.200	602.000
	zúčtování zálohy	-451 000	311.100	324.000
úhrada vystavených faktur	3 077 167	221.100	311.100	

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Pro rok 2010 byla sestavena také rozvaha vztahující se pouze k výše uvedené zakázce Praha – Fantova. Pohledávky obsahují část finančních pozastávek (účet 311.200), zbylá

část pohledávek (311.100) byla uhrazena v rámci daného účetního roku. Na běžném účtu jsou zaznamenány primárně úhrady pohledávek a vyúčtování zálohové faktury. Účet pokladny by neměl být minusový, v tomto případě je to způsobeno nulovým počátečním stavem. Strana pasiv obsahuje závazky společnosti, které jsou v praxi hrazeny z běžného účtu, tedy 321/221. Od úhrad bylo pro zjednodušení upuštěno. Přijaté provozní zálohy (účet 324) je vynulován, neboť došlo k zúčtování celé zálohové faktury. Výsledek hospodaření je přenesen z výkazu zisku a ztráty (tab. č. 8).

Tab. č. 7 Rozvaha za rok 2010 (v Kč)

Rozvaha 2010			
Aktiva		Pasiva	
pohledávky (311)	92 345	závazky (321)	2 418 986
běžný účet (221)	3 077 167	přijaté zálohy (324)	0
pokladna (211)	-300	výsledek hospodaření	750 226
Aktiva celkem	3 169 212	Pasiva celkem	3 169 212

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Souhrn nákladů a výnosů je uveden ve výkazu zisku a ztráty, kde jsou položky sumarizovány podle jednotlivých čísel účtů účtové osnovy využívané společností. Za výnosy se podle českých právních norem považují fakturované částky včetně finančních pozastávek. Podle IFRS lze výnosy uznat buď na základě procenta dokončení, nebo ve výši vyložených nákladů, postup využívaný v ČR IFRS nepovoluje. Celkové náklady byly ve výši 2.419.286 Kč a výnosy činily 3.169.512 Kč. Odečtením je získán výsledek hospodaření, který činí 750.226. Tento výsledek lze považovat za uspokojivý v rámci podnikové strategie.

Tab. č. 8 Účet zisků a ztrát za rok 2010 (v Kč)

Účet zisků a ztrát 2010			
Náklady		Výnosy	
spotřeba materiálu (501)	2 032 636	tržby z prodeje služeb (602)	3 169 512
ostatní služby (518)	386 350	výsledek hospodaření	750 226
ostatní daně a poplatky (538)	300		
Celkem náklady	2 419 286	Celkem výnosy	3 169 512

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

V roce 2011 byla zakázka realizována od 1. ledna do 20. prosince, kdy došlo k předání stavby. V I. čtvrtletí nebyla vystavena žádná odběratelská faktura, podle výše nákladů mohla být fakturace provedena. Jelikož společnost působí v oboru stavebnictví, v zimních měsících může pracovat jen omezeně. V rámci zakázky Praha – Fantova byla v I. čtvrtletí realizována rekonstrukce zejména vnitřních prostor bytového domu a výměna výtahů. V účetním období 2011 nebyla vystavena žádná zálohová faktura, což nemusí být vždy považováno za správné. Bytové družstvo spravující objekt v Praze Fantova ulice hradilo své závazky v termínech splatnosti. Z tohoto důvodu Sládekstavby nemusel vystavovat zálohové faktury jako pojistku, že pokud objednatel neuhradí své závazky, bude mít na účtu alespoň uhrazenou zálohu. V rámci právních předpisů využívaných v ČR není stanoveno, že společnost musí pro účtování dlouhodobých zakázek využívat účtu 324 (poskytnuté provozní zálohy). U všech vystavených faktur je vyčísleno a proučtováno zádržné, tak jak je stanoveno ve smlouvě o dílo

V níže uvedené tabulce jsou zaznamenány jednotlivé náklady a výnosy vztahující se k účetnímu období 2011. Lze si všimnout celkem rozsáhlého členění účtu 518 (dodavatelské služby). Všechny pohledávky byly uhrazeny, úhrada závazků není pro zjednodušení řešena, lze ji naznačit následujícím způsobem; 321.100 (dodavatelé) na straně má dáti a 221.100 (běžný účet) nebo 211.100 (pokladna, v případě menších výdajů) na straně dal. V roce 2011 nebyla vystavena žádná zálohová faktura, neboť bytové družstvo Praha - Fantova nemělo problémy s platební morálkou.

Tab. č. 9 Zaúčtování nákladů a výnosů v roce 2011 (v Kč)

Období	Text	Částka	Zaúčtování	
			má dáti	dal
I. čtvrtletí	spotřeba materiálu	16 215	501.100	321.100
	dodavatelské služby	719 700	518.100	321.100
II. čtvrtletí	spotřeba materiálu	122 599	501.100	321.100
	dodavatelské služby	205 600	518.100	321.100
	vystavená faktura	2 500 000		
	fakturace k úhradě	2 425 000	311.100	602.000
	pozastávka	75 000	311.200	602.000
III. čtvrtletí	spotřeba materiálu	495 575	501.100	321.100
	ostatní služby	168 006	518.000	321.100
	dodavatelské služby	1 702 808	518.100	321.100
	ostatní služby - nespecifikované	163	518.900	211.100
	vystavená faktura	6 416 529		
	fakturace k úhradě	6 224 033	311.100	602.000
	pozastávka	192 496	311.200	602.000
IV. čtvrtletí	spotřeba materiálu	1 534 602	501.100	321.100
	ochranné osobní pomůcky	116	501.700	211.100
	spotřební materiál - nákup	645	501.800	211.100
	dodavatelské služby	4 592 810	518.100	321.100
	inzerce	32 000	518.600	321.100
	ostatní služby - nespecifikované	19 563	518.900	211.100
	vystavená faktura	2 674 303		
	fakturace k úhradě	2 594 074	311.100	602.000
	pozastávka	80 229	311.200	602.000
úhrada vystavených faktur	11 243 107	221.100	311.100	

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Pro rozvahu sestavenou za účetní období 2011 platí stejná pravidla jako pro bilanci sestavenou za rok 2010. Pohledávky se skládají pouze z finančních pozastávek, tedy účtu 311.200, na běžném účtu jsou nasčítány úhrady dodavatelských faktur (311.100). Pokladna je minusová z důvodu absence počátečního stavu a prováděných úhrad. Dodavatelské faktury zůstávají neuhrazeny a výsledek hospodaření je přenesen z výkazu zisku a ztráty (tabulka č. 11). Bilance je graficky znázorněna tabulkou č. 10.

Tab. č. 10 Rozvaha za rok 2011(v Kč)

Rozvaha 2011			
Aktiva		Pasiva	
pohledávky (311)	347 725	závazky (321)	9 589 915
běžný účet (221)	11 243 107	výsledek hospodaření	1 980 430
pokladna (211)	-20 487		
Aktiva celkem	11 570 345	Pasiva celkem	11 570 345

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Účet zisků a ztrát je sestaven na základě stejných předpokladů a pravidel jako v předešlém roce. Náklady činily celkem 9.610.402 Kč a výnosy byly ve výši 11.590.832 Kč. Odečtením těchto položek je získán výsledek hospodaření pro rok 2011 ve výši 1.980.430 Kč, který je následně přenesen do rozvahy. Grafické znázornění je uvedeno v tabulce č. 11.

Tab. č. 11 Účet zisků a ztrát za rok 2011 (v Kč)

Účet zisků a ztrát 2011			
Náklady		Výnosy	
spotřeba materiálu (501)	2 169 752	tržby z prodeje služeb (602)	11 590 832
ostatní služby (518)	7 440 650	výsledek hospodaření	1 980 430
Celkem náklady	9 610 402	Celkem výnosy	11 590 832

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

5.1.1 Rekapitulace zakázky

Při sestavování cenové nabídky a později rozpočtu pro provedení sanace a revitalizace bytového domu Praha – Fantova si společnost stanovila výši zisku 20 %, to je 2.952.069 Kč, rozpočtové náklady byly stanoveny ve výši 11.808.275 Kč. Skutečné náklady vynaložené na zakázku dosáhly výše 12.029.688 Kč. Zisk byl vyčíslen na 2.730.656 Kč, což je vyjádřeno procentuelně přibližně 18,5 %. Rozbor nákladů a výnosů připadajících na jednotlivá období (rok 2010 a 2011) realizace zakázky jsou uvedeny v tabulce č. 12.

Na základě níže uvedené tabulky lze provést srovnání výsledků hospodaření (zisku) ze zakázky v jednotlivých letech (2010, 2011). V roce 2010 je dosažený zisk oproti roku 2011 nižší. To je způsobeno zahájením výstavby až ve III. čtvrtletí roku 2010. V období 2011 zakázka probíhala po dobu téměř celého roku, k předání bytového domu došlo

20. prosince 2011. Náklady a výnosy se vyvíjely úměrným způsobem k průběhu zakázky.

Tab. č. 12 Rekapitulace skutečných nákladů a inkasovaných výnosů (v Kč)

Položky	Období		Celkem
	2010	2011	
Náklady	2 419 286	9 610 402	12 029 688
Výnosy	3 169 512	11 590 832	14 760 344
Výsledek hospodaření	750 226	1 980 430	2 730 656

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Podle podnikatelské strategie organizace lze výši skutečně dosaženého výsledku hospodaření považovat za dostatečnou. Co se týče tvorby rozpočtu, byl proveden s velkou přesností a zaměstnanci prokázali znalosti trhu, a to zejména vývoje cenové hladiny využívaných materiálů. Zakázka byla v rámci kontrolního systému organizace vyhodnocena jako přijatelná a průběh realizace jako plynulý, bez zbytečných prostojů.

5.2 Aplikace IFRS fo SME do podniku

Tato kapitola bude řešit problematiku účtování dlouhodobých zakázek za pomoci mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS for SME. Při aplikaci metody procenta dokončení, která je využívána v případě, že společnost může spolehlivě určit velikost nákladů a výnosů vynaložených na daný kontrakt. Dále bude rozebrána metoda nulového zisku. Ta je využívána v případě, že nelze spolehlivě určit velikost nákladů a výnosů plynoucích ze stavební smlouvy.

Pokud chce společnost aplikovat jednu z výše uvedených metod, musí si připravit vstupní data. Ta jsou uvedena v tabulce č. 13. Výše nákladů a fakturace (v ČR výnosy) jsou rozděleny podle čtvrtletí příslušného roku. Tyto údaje budou v následujících kapitolách využívány pro další výpočty, zejména určení velikosti výnosů připadajících ke konkrétnímu období. Celkové skutečně vynaložené náklady v roce 2010 činily 2.419.286 Kč a výše fakturace byla 3.169.344 Kč. V roce 2011 byly skutečné vynaložené náklady ve výši 9.610.402 Kč a fakturace činila 11.590.832 Kč. V I. čtvrtletí roku 2011 nebyla vystavena žádná faktura za provedené stavení práce. Dále je nutná znalost předpokládaných nákladů na zakázku zjištěných z rozpočtu společnosti. Ty jsou ve výši 11.808.275 Kč.

Tab. č. 13 Vstupní data (v Kč)

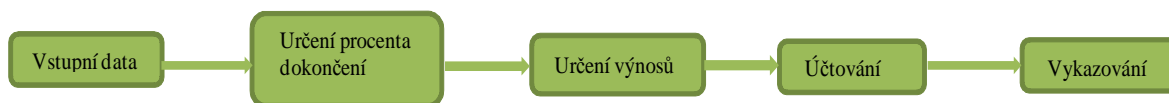
	Období	Předpokládaná výše nákladů	Fakturace
2010	III. čtvrtletí	106 350	113 330
	IV. čtvrtletí	2 312 936	3 056 182
	Σ čtvrtletí	2 419 286	3 169 512
2011	I. čtvrtletí	735 915	x
	II. čtvrtletí	328 199	2 500 000
	III. čtvrtletí	2 366 552	6 416 529
	IV. čtvrtletí	6 179 736	2 674 303
	Σ čtvrtletí	9 610 402	11 590 832
Celkem		12 029 688	14 760 344

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

5.2.1 Metoda procenta dokončení

Při metodě procenta dokončení se postupuje podle schématu uvedeného v obrázku č. 5. Nejprve musí účetní jednotka získat vstupní údaje. Konkrétně velikost nákladů a výši vystavených faktur za provedené stavební práce. Za pomoci nákladů je spočteno procento dokončení, které se využívá pro stanovení velikosti výnosů. Posledním krokem je průúčtování souvisejících účetních operací. Na základě níže uvedeného schématu bude postupováno v rámci této diplomové práce.

Obr. č. 5 Postup při metodě procenta dokončení



Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle [16])

Výpočet procenta dokončení

Vstupní data jsou uvedena v tabulce č. 14 kapitole 5.2 Aplikace IFRS for SME do podniku. Výpočet procenta dokončení je proveden podle vztahu:

$$P = \frac{\text{Náklady vynaložené za období}}{\text{Náklady vynaložené za období} + \text{odhadované náklady}} \times 100 \quad [14, \text{s. } 171]$$

Náklady vynaložené za období jsou přeneseny z tabulky vstupních dat. V případě společnosti Sládek-stavby jsou za tyto položky považovány náklady zjizitelné z účetnictví vedeného podle českých právních předpisů. Do jmenovatele jsou dosazovány předpokládané náklady zjištěné z rozpočtu zakázky. Náklady kumulované představují vysčítané položky skutečně vynaložených nákladů. Procento dokončení musí vždy v posledním roce realizace zakázky činit 100 %, protože všechny práce jsou ukončeny a dílo je připraveno k předání. Podrobnější postup výpočtu procenta dokončení v jednotlivých obdobích je uveden v tabulce č 14.

Tab. č. 14 Výpočet procenta dokončení (v Kč)

Čtvrtletí	Náklady	Náklady kumulovaně	Procento dokončení	Výpočet
2010	III.	106 350	0,90 %	(106 350/11 808 275)*100
	IV.	2 312 936	20,49 %	(2 419 286/11 808 275)*100
2011	I.	735 915	26,72 %	(3 155 201/11 808 275)*100
	II.	328 199	29,50 %	(3 483 400/11 808 275)*100
	III.	2 366 552	49,54 %	(5 849 952/11 808 275)*100
	IV.	6 179 736	100 %	(12 029 688/12 029 688)*100

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Výpočet výnosů podle metody procenta dokončení

Pokud účetní jednotka zjistí procento dokončení, může určit velikost výnosů podle vztahu:

$$V = (P \times C) / 100 - VV,$$

kde V je výnos k vykázání v běžném období,

P je procento dokončení,

C je cena kontraktu,

VV jsou výnosy, které již byly vykázány v předchozích obdobích.“ [14, s. 171]

Cena kontraktu je stanovena jako rozpočtovaná částka na realizaci sanace a rekonstrukce bytového domu. Kumulované výnosy jsou uvedeny pouze pro snazší orientaci v postupu výpočtu. Celkové výnosy stanovené na základě procenta dokončení jsou 14.760.344 Kč, z toho v roce 2010 byly ve výši 3.024.394 a v roce 2011 činily 11.735.950 Kč. Podrobnější postup výpočtu je naznačen v níže uvedené tabulce.

Tab. č. 15 Výpočet výnosů (v Kč)

Čtvrtletí	Procento dokončení	Výnosy	Výnosy kumulovaně	Výpočet	
2010	III.	0,90 %	132 843	132 843	0,009*14 760 344
	IV.	20,49 %	2 891 551	3 024 394	(0,2049*14 760 344)- 132 938
	Σ rok	x	3 024 394	x	x
2011	I.	26, 72%	919 569	3 943 964	(0,2672*14 760 344)- 3 024 394
	II.	29, 50%	410 338	4 354 301	(0,2950*14 760 344)- 3 943 964
	III.	49, 54%	2 957 973	7 312 274	(0,4954*14 760 344)- 4 354 301
	IV.	100%	7 448 070	14 760 344	(1*14 760 344)- 7 312 274
	Σ rok	x	11 735 950	x	x
Celkem	x	14 760 344	x	x	

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Zaučtování souvisejících operací

Posledním krokem je zaznamenání jednotlivých účetních operací souvisejících s realizací dané zakázky. Pro přehlednost bude účtování rozděleno na rok 2010 a rok 2011, kdy budou proúčtovány základní operace. Jelikož ve smlouvě o dílo je uvedena finanční pozastávka ve výši 3 % z ceny zakázky na 144 měsíců, bude společnost pokračovat ve vykazování výnosů v podobě úroků po následujících 12 let a v roce 2023 bude provedena úhrada finanční pozastávky. V případě, že dílo nebude potřebovat opravy či nebudou uznány reklamace, Sládek-stavby obdrží 440.070 Kč

Finanční pozastávku, resp. zádržné lze považovat za dlouhodobou pohledávku a podle mezinárodních standardů by se měla vykazovat v současné hodnotě. Problematika pozastávek není mezinárodním standardem IFRS for SME řešena, není upravena ani v rámci plných standardů IAS/IFRS, konkrétně standardem IAS 11 zabývajícím se problematikou stavebních smluv. Dalším materiálem k prostudování je interpretace IFRIC 12 Smlouvy o poskytování licencovaných (veřejných) služeb, kde není řešeno

zádržné, ale zabývá se realizací státních zakázek. Ty jsou po několik účetních období společností provozovány a pak až předány do užívání zadavateli. Podle IFRIC 12 jsou v současné hodnotě vykazovány veškeré pohledávky a závazky související s veřejnou zakázkou. Nejlepší by bylo vykazovat pohledávky v současné hodnotě již v průběhu realizace. V tomto případě není ověřena praktická proveditelnost úvahy. Pokud by dlouhodobá pohledávka (pozastávka) nebyla vůbec diskontována, tak řešení je podle mezinárodních standardů nepřijatelné. [7] Podle Krupové [7] lze postupovat následujícím způsobem – pozastávka se vztahuje k poslednímu období realizace zakázky. Účetní jednotka si určí úrokovou míru, spočítá současnou hodnotu, velikost diskontu a na základě těchto hodnot určí velikost úroku ze zádržného. Ten bude účtován každoročně do nákladů.

V následujících odstavcích budou podrobněji rozebrány a znázorněny účetní operace související s revitalizací a sanací bytového domu Praha – Fantova. V roce 2010 bude společnost účtovat po jednotlivých operacích, podrobně uvedených na obrázku č. 6. Na účtu nedokončená zakázka jsou nakumulovány náklady společně s výnosy, je zde uvedena celková hodnota realizovaného díla. Jak již bylo uvedeno, účet fakturace je obdobný s účty časového rozlišení známých z účetnictví vedeného podle českých právních předpisů. V tomto účetním období společnost obdržela pouze částečnou úhradu pohledávek z realizované stavební zakázky.

Účetní operace rok 2010

- 1) roční vynaložené náklady celkem 2 419 286 Kč
- 2) vystavené faktury v průběhu roku 3 169 512 Kč
- 3) úhrady vystavených faktur 3 077 167 Kč
- 4) zúčtování nákladů a výnosů podle procenta dokončení
 - náklady 2 419 286 Kč
 - výnosy 3 024 394 Kč
 - zisk 605 108 Kč

Obr. č. 6 Schéma účtování stavební zakázky 2010

Nedokončená zakázka		Pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	
1) 2 419 286		3) 3 077 167	1) 2 419 286
4) 605 108		KS 657 881	
KS 3 024 394			

Fakturace		Pohledávky	
	2) 3 169 512	2) 3 169 512	3) 3 077 167
	KS 3 169 512	KS 92 345	

Náklady		Výnosy - tržby	
4) 2 419 286			4) 3 024 394

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Pro úplnost je v tabulce č. 16 sestavena rozvaha pro rok 2010 vztahující se pouze k rekonstrukci bytového domu Praha – Fantova. Hodnota nedokončené zakázky na konci uvedeného období byla 3.024.394 Kč. Účet fakturace je v některých literaturách uváděn jako pasivní, jindy je naopak vykazován v aktivech s mínusem. Výsledek hospodaření pro rok 2010 je převeden z výsledovky (tab. č. 17).

Tab. č. 16 Rozvaha za rok 2010 (v Kč)

Rozvaha 2010			
Aktiva		Pasiva	
nedokončená zakázka	3 024 394	výsledek hospodaření	605 108
fakturace	-3 169 512		
pohledávky	92 345		
pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	657 881		
Aktiva celkem	605 108	Pasiva celkem	605 108

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

V tabulce č. 17 je uveden účet zisků a ztrát pro rok 2010 vztahující se opět pouze k řešené zakázce. Obsahuje náklady na realizaci a výnosy, resp. tržby plynoucí z poskytování stavebních prací. Položky nejsou pro zjednodušení členěny na jednotlivé druhy.

Tab. č. 17 Účet zisků a ztrát za rok 2010 (v Kč)

Účet zisků a ztrát 2010			
Náklady		Výnosy	
náklady na zakázku	2 419 286	tržby z realizace zakázky	3 024 394
		výsledek hospodaření	605 108
Náklady celkem	2 419 286	Výnosy celkem	3 024 394

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Na začátku dalšího účetního období jsou převedeny všechny konečné stavy z roku 2010 na počáteční stavy roku 2011. V tomto roce jsou účetní operace 1) 2) 3) 4) shodné se zaúčtováním v roce 2010, liší se pouze v jednotlivých peněžních částkách. V tomto období je provedeno předání zakázky, které bylo účetně zaznamenáno pomocí účtu nedokončená zakázka a fakturace. Oba účty jsou vynulovány, tedy bez konečného stavu.

Účet pohledávek má konečný zůstatek ve výši finanční pozastávky; jelikož se jedná o dlouhodobou pohledávku, musí účetní jednotka určit její současnou hodnotu podle vzorce:

$$SH = \sum [P/(1 + i)^n]$$

kde SH je současná hodnota,

i je úroková míra,

n je počet plateb.“ [3, s. 42]

Pro dosažení do vzorce musí společnost vypočítat velikost finanční pozastávky - ta je 3 % z hodnoty zakázky, tedy ve výši 440.070 Kč na 12 let. Úrokovou míru si Sládek-stavby stanovil na 3 % za rok.

$$SH = \frac{440\,070}{1,03^{12}} = 308\,656$$

Po určení současné hodnoty musí účetní jednotka stanovit velikost diskontu jako 440.070 – 308.656 = 131.414 (hodnota, o kterou je snížena finanční pozastávka, resp.

účet pohledávek). Diskont je proúčtován na stranu dal účtu pohledávek a stranu má dáti účtu výnosů – tržby. Snižuje jak hodnotu pohledávek, tak velikost výnosů.

Účetní operace 2011

- 1) roční vynaložené náklady celkem 9 610 402 Kč
- 2) vystavené faktury v průběhu roku včetně finančních pozastávek 11 590 832 Kč
 - finanční pozastávka 440 070 Kč
- 3) úhrady vystavených faktur 11 243 107 Kč
- 4) zúčtování nákladů a výnosů podle procenta dokončení
 - náklady 9 610 402 Kč
 - výnosy 11 735 950 Kč
 - zisk 2 125 548 Kč
- 5) předání zakázky v hodnotě 14 760 344 Kč
- 6) diskont na pohledávce (zádržné) 131 414 Kč

Obr. č. 7 Schéma účtování stavební zakázky 2011

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Nedokončená zakázka</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">PS 3 024 394</td> <td style="width: 50%;">5) 14 760 344</td> </tr> <tr> <td>1) 9 610 402</td> <td></td> </tr> <tr> <td>4) 2 125 548</td> <td></td> </tr> <tr> <td>KS 0</td> <td></td> </tr> </table>	Nedokončená zakázka		PS 3 024 394	5) 14 760 344	1) 9 610 402		4) 2 125 548		KS 0		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">PS 657 881</td> <td style="width: 50%;">1) 9 610 402</td> </tr> <tr> <td>3) 11 243 107</td> <td></td> </tr> <tr> <td>KS 2 290 586</td> <td></td> </tr> </table>	Pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci		PS 657 881	1) 9 610 402	3) 11 243 107		KS 2 290 586	
Nedokončená zakázka																			
PS 3 024 394	5) 14 760 344																		
1) 9 610 402																			
4) 2 125 548																			
KS 0																			
Pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci																			
PS 657 881	1) 9 610 402																		
3) 11 243 107																			
KS 2 290 586																			
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Fakturace</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">PS -3 169 512</td> <td style="width: 50%;">2) 11 590 832</td> </tr> <tr> <td>5) 14 760 344</td> <td></td> </tr> <tr> <td>KS 0</td> <td></td> </tr> </table>	Fakturace		PS -3 169 512	2) 11 590 832	5) 14 760 344		KS 0		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Pohledávky</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">PS 92 345</td> <td style="width: 50%;">3) 11 243 107</td> </tr> <tr> <td>2) 11 590 832</td> <td>6) 131 414</td> </tr> <tr> <td>KS 308 656</td> <td></td> </tr> </table>	Pohledávky		PS 92 345	3) 11 243 107	2) 11 590 832	6) 131 414	KS 308 656			
Fakturace																			
PS -3 169 512	2) 11 590 832																		
5) 14 760 344																			
KS 0																			
Pohledávky																			
PS 92 345	3) 11 243 107																		
2) 11 590 832	6) 131 414																		
KS 308 656																			
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Náklady</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">4) 9 610 402</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	Náklady		4) 9 610 402		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Výnosy - tržby</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">6) 131 414</td> <td style="width: 50%;">4) 11 735 950</td> </tr> <tr> <td></td> <td>KS 11 604 536</td> </tr> </table>	Výnosy - tržby		6) 131 414	4) 11 735 950		KS 11 604 536								
Náklady																			
4) 9 610 402																			
Výnosy - tržby																			
6) 131 414	4) 11 735 950																		
	KS 11 604 536																		

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Pro přehlednost je opět uvedena rozvaha pro rok 2011, podrobněji v tabulce č. 18, je vidět velikost finanční pozastávky a výsledky hospodaření za rok 2010 a 2011.

Tab. č. 18 Rozvaha za rok 2011 (v Kč)

Rozvaha 2011			
Aktiva		Pasiva	
nedokončená zakázka	0	výsledek hospodaření 2011	1 994 134
fakturace	0	výsledek hospodaření 2010	605 108
pohledávky	308 656		
pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	2 290 586		
Aktiva celkem	2 599 242	Pasiva celkem	2 599 242

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Tabulka č. 19 znázorňuje výkaz zisku a ztráty za výše analyzované období. Výsledek hospodaření činí 1.994.134 Kč. Po přičtení zisku za rok 2010 ve výši 605.108 Kč není získán celkový výsledek hospodaření ze zakázky Praha – Fantova, neboť do roku 2023 budou účtovány úroky z finanční pozastávky (výnosy).

Tab. č. 19 Účet zisků a ztrát za rok 2011 (v Kč)

Účet zisků a ztrát 2011			
Náklady		Výnosy	
náklady na zakázku	9 610 402	tržby z realizace zakázky	11 604 536
		výsledek hospodaření	1 994 134
Náklady celkem	9 610 402	Výnosy celkem	11 604 536

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Problematika řešená v dále uvedených odstavcích se týká pouze finančních pozastávek. Pokud by společnost ve smlouvě o dílo neměla stanovené zádržné, účetní transakce by skončily rokem 2011, kdy byla zakázka předána. Sládek-stavby má zmiňovanou problematiku zakotvenou v smlouvě o dílo, musí tedy na každý rok určit velikost úroku, podrobněji viz níže uvedená tabulka. Výpočet současné hodnoty by byl uveden v komentáři k účetním operacím roku 2011. Výpočet - vezme se současná hodnota a vynásobí se úrokovou sazbou, kterou si společnost stanovila na 3 % za rok. Suma současných hodnot se musí na konci celého období, tedy roku 2023, rovnat částce 440.070 Kč (výše finanční pozastávky) a úrok musí za uvedené období činit 131.414 Kč (velikost diskontu určeného v roce 2011).

Tab. č. 20 Výpočet úroku z finanční pozastávky (v Kč)

Rok	SH pozastávky	Úroková míra	Úrok	Výpočet
2012	308 656	3%	9 260	308 656 * 0,03
2013	317 916	3%	9 537	(308 656 + 9 260) * 0,03
2014	327 453	3%	9 824	(317 916 + 9 537) * 0,03
2015	337 277	3%	10 118	(327 453 + 9 824) * 0,03
2016	347 395	3%	10 422	(337 277 + 10 118) * 0,03
2017	357 817	3%	10 735	(347 395 + 10422) * 0,03
2018	368 551	3%	11 057	(357 817 + 10 735) * 0,03
2019	379 608	3%	11 388	(368 551 + 11 057) * 0,03
2020	390 996	3%	11 730	(379 608 + 11 388) * 0,03
2021	402 726	3%	12 082	(390 996 + 11 730) * 0,03
2022	414 808	3%	12 444	(402 726 + 12 082) * 0,03
2023	427 252	3%	12 818	(414 808 + 12 444) * 0,03
x	440 070	x	131 414	x

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

V roce 2012 se k zakázce Praha – Fantova bude vztahovat pouze jedna účetní operace a to zúčtování výnosových úroků plynoucích z dlouhodobé pohledávky, resp. finanční pozastávky. Tato transakce se bude opakovat od roku 2012 do roku 2023 ve výši uvedené v tabulce č. 20. Na účtu pohledávek je vidět snižující se závazek společenství vlastníků vůči společnosti Sládek-stavby. Počáteční stavy jsou určeny jako konečné stavy předchozího účetního období.

Účetní operace 2012

1) úrok z finanční pozastávky 9 260 Kč

Obr. č. 8 Schéma účtování úroku finanční pozastávky

Pohledávky		Výnosy - úroky	
PS	308 656	1)	9 260
1)	9 260		
KS	317 916		

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Rozvaha sestavená za rok 2012 je velmi zjednodušená. Obsahuje výsledky hospodaření za jednotlivá období, účet pohledávek, kde je zobrazeno zádržné, které chybí uhradit společnosti Sládek-stavby od obchodního partnera.

Tab. č. 21 Rozvaha za rok 2012 (v Kč)

Rozvaha 2012			
Aktiva		Pasiva	
pohledávky	317 916	výsledek hospodaření 2012	9 260
pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	2 290 586	výsledek hospodaření 2011	1 994 134
		výsledek hospodaření 2010	605 108
Aktiva celkem	2 608 502	Pasiva celkem	2 003 394

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Výsledovka za rok 2012 neobsahuje žádné položky nákladů, neboť ve spojení s revitalizací a sanací bytového domu Praha – Fantova společnost nevykázala žádné náklady. Položky výnosů představuje úrok plynoucí z neuhrazené finanční pozastávky.

Tab. č. 22 Účet zisků a ztrát za rok 2012 (v Kč)

Účet zisků a ztrát 2012			
Náklady		Výnosy	
náklady na zakázku	0	úroky z pozastávky	9 260
		výsledek hospodaření	9 260
Náklady celkem	0	Výnosy celkem	9 260

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Účetní transakce provedené v období 2012 – 2022 se týkají pouze průúčtování výnosových úroků ve výši vypočítané v tabulce č. 20. Z tohoto důvodu nebudou v rámci diplomové práce více rozebírány. V roce 2023 bude zaznamenána poslední účetní operace vztahující se k úrokům a současně proběhne úhrada finanční pozastávky. Předpokládá se, že zakázka nebude opravována ani jiným způsobem reklamována, tedy nebude důvod pro snížení hodnoty zádržného. Podrobněji viz níže uvedené schéma účtování pozastávek v roce 2023. Vynulováním účtu pohledávek dojde k účetnímu uzavření celé zakázky, tzn. že se k ní již nebudou vázat žádné transakce.

Účetní operace 2023

- 1) úrok z finanční pozastávky 12 818 Kč
- 2) úhrada finanční pozastávky na konci období 440 070 Kč

Obr. č. 9 Schéma účtování finanční pozastávky v roce 2023

Pohledávky		Pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	
PS 427 252	2) 440 070	PS 2 290 586	
1) 12 818		2) 440 070	
KS 440 070		KS 2 730 656	

Výnosy - úroky	
	1) 12 818

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

V tabulce č. 23 je sestavena rozvaha pro rok 2023, kde jsou zaznamenány jednotlivé výsledky hospodaření a vynulovaný účet pohledávek spolu s účty pokladny, běžného účtu, zaměstnanců a dodavatelů. Z rozvahy je patrné, že není důvod pro další účetní operace vztahující se k zakázce Praha – Fantova.

Tab. č. 23 Rozvaha za rok 2023 (v Kč)

Rozvaha 2023			
Aktiva		Pasiva	
pohledávky	0	výsledek hospodaření 2023	12 818
pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	2 730 656	výsledek hospodaření 2012 - 22	118 596
		výsledek hospodaření 2010	605 108
		výsledek hospodaření 2011	1 994 134
Aktiva celkem	2 730 656	Pasiva celkem	2 730 656

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Výkaz zisku a ztráty sestavený v tabulce č. 24 opět neobsahuje žádné nákladové položky, neboť zakázka byla „bezproblémová“. Výnosy obsahují pouze úroky z finančních pozastávek. Výsledek hospodaření je tedy shodný s výší výnosů.

Tab. č. 24 Účet zisků a ztrát za rok 2023 (v Kč)

Účet zisků a ztrát 2023			
Náklady		Výnosy	
náklady na zakázku	0	úroky z pozastávky	12 818
		výsledek hospodaření	12 818
Náklady celkem	0	Výnosy celkem	12 818

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Rekapitulace stavební zakázky

V tabulce č. 25 jsou souhrnně vyčísleny náklady a výnosy, které byly vynaloženy v jednotlivých letech na revitalizaci a sanaci bytového domu Praha – Fantova. Výpočet byl proveden na základě metody procenta dokončení, podrobněji viz kapitoly výše. Nákladové položky se vztahují pouze k období 2010 a 2011, výnosové poté plynou až do roku 2023, a to z důvodu existence finanční pozastávky ve výši 3 % na 144 měsíců.

Tab. č. 25 Rekapitulace nákladů a výnosů (v Kč)

Období	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
2010	2 419 286	3 024 394	605 108
2011	9 610 402	11 604 536	1 994 134
2012	x	9 260	9 260
2013	x	9 537	9 537
2014	x	9 824	9 824
2015	x	10 118	10 118
2016	x	10 422	10 422
2017	x	10 735	10 735
2018	x	11 057	11 057
2019	x	11 388	11 388
2020	x	11 730	11 730
2021	x	12 082	12 082
2022	x	12 444	12 444
2023	x	12 818	12 818
Σ	12 029 688	14 760 344	2 730 656

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

5.2.2 Metoda nulového zisku

Při metodě nulového zisku lze postupovat podle níže uvedeného schématu. Společnost musí znát vstupní data, pro potřeby této diplomové práce budou využívány údaje zjištěné z účetnictví vedeného podle ČPP (viz tabulka č. 13 Vstupní data v kapitole 5.2 Aplikace IFRS for SME do podniku). Základní data pro určení výnosů podle metody nulového zisku a metody procenta dokončení jsou shodná. V druhém kroku musí účetní jednotka stanovit velikost výnosů v souvislosti s výší nákladů. V posledním kroku jsou poté průčtovány jednotlivé účetní operace.

Obr. č. 10 Postup při metodě nulového zisku



Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle [16])

Určení výnosů podle metody nulového zisku

V rámci metody nulového zisku jsou výnosy zaznamenány pouze ve výši vynaložených nákladů. Společnost tedy vykazuje v jednotlivých letech realizace zakázky nulový zisk a v posledním období, kdy dojde k předání celého díla, je zúčtován do výnosů zisk, který společnost vytvořila. Pro podnik Sládek-stavby to znamená, že v jednotlivých čtvrtletích roku 2010 nebude vykazovat žádný zisk. Celkové náklady a výnosy za rok 2010 jsou zachyceny ve výši 2.419.286 Kč. Zisk bude zaznamenán až v posledním čtvrtletí roku 2011, kdy dojde k předání zakázky. Celkové náklady za rok 2011 jsou ve výši 9.610.402 Kč a výnosy činí 12.341.058 Kč, po odečtení je zisk ve výši 2.730.656 Kč. Podrobněji viz níže přiložená tabulka.

Tab. č. 26 Určení výnosů podle metody nulového zisku (v Kč)

	Období	Náklady	Výnosy	Zisk
2010	III. čtvrtletí	106 350	106 350	0
	IV. čtvrtletí	2 312 936	2 312 936	0
	∑ čtvrtletí	2 419 286	2 419 286	0
2011	I. čtvrtletí	735 915	735 915	0
	II. čtvrtletí	328 199	328 199	0
	III. čtvrtletí	2 366 552	2 366 552	0
	IV. čtvrtletí	6 179 736	8 910 392	2 730 656
	∑ čtvrtletí	9 610 402	12 341 058	2 730 656
Celkem		12 029 688	14 760 344	2 730 656

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Zúčtování souvisejících účetních operací

Zaúčtování operací souvisejících s revitalizací a sanací bytového domu Praha – Fantova je rozděleno pro větší přehlednost na operace v roce 2010 a 2011. Pro níže uvedené účty platí stejné charakteristiky jako při zaznamenání účetních transakcí pomocí metody procenta dokončení. Problematika finančních pozastávek se vztahuje i k metodě nulového zisku. Způsob zachycení zádržného v účetnictví bude shodný jako v případě metody procenta dokončení - z tohoto důvodu nebude v dalším textu rozebírán. Problematika je podrobně vysvětlena v kapitole 5.2.1 Metoda procenta dokončení, jsou zde uvedeny vzorce, výpočtové tabulky a schémata účtování.

Výše nákladů a vystavených faktur vychází z tab. č. 13 Vstupní data (uvedené na straně 48). V roce 2010 nebyla celková výše vystavených faktur zcela uhrazena. Na účtu pohledávek je vykazován konečný zůstatek ve výši 92.345 Kč. Náklady a výnosy jsou stanoveny na 2.419.286 Kč, což znamená, že společnost dosáhla zisku nula. Související účetní operace jsou podrobně rozebrány na obr. č. 10 Schéma účtování stavební zakázky v roce 2010.

Účetní operace 2010

- 1) roční vynaložené náklady celkem za rok 2 419 286 Kč
- 2) vystavené faktury v průběhu roku 3 169 512 Kč
- 3) úhrady vystavených faktur 3 077 167 Kč
- 4) zúčtování nákladů a výnosů podle metody nulového zisku
 - náklady 2 419 286 Kč
 - výnosy 2 419 286 Kč
 - zisk 0

Obr. č. 11 Schéma účtování stavební zakázky v roce 2010

Nedokončená zakázka		Pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	
1) 2 419 286		3) 3 077 167	1) 2 419 286
KS 2 419 286		KS 657 881	
Fakturace		Pohledávky	
2) 3 169 512		2) 3 169 512	3) 3 077 167
KS 3 169 512		KS 92 345	
Náklady		Výnosy - tržby	
4) 2 419 286		4) 2 419 286	

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Pro úplnost je opět uvedena rozvaha (viz tab. č. 27) vztahující se pouze k zakázce revitalizace a sanace bytového domu Praha – Fantova. Na účtu nedokončené zakázky je nasčítána celková hodnota zakázky ke konci roku 2010, účet fakturace je ve výši vystavených faktur. Podle některých literárních zdrojů může být vykazování jak na straně aktiv s mínusem, tak na straně pasiv s plusem. Záleží na konkrétní účetní jednotce, jaký způsob si zvolí.

Tab. č. 27 Rozvaha za rok 2010 (v Kč)

Rozvaha 2010			
Aktiva		Pasiva	
nedokončená zakázka	2 419 286	výsledek hospodaření	0
fakturace	-3 169 512		
pohledávky	92 345		
pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	657 881		
Aktiva celkem	0	Pasiva celkem	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

V tabulce č. 28 je sestaven výkaz zisku a ztráty pro rok 2010 vztahující se k dané zakázce. Jak již bylo uvedeno, náklady a výnosy jsou ve stejné výši, což znamená, že společnost nevykazuje v roce 2010 žádný zisk. Podrobněji viz níže uvedená tabulka.

Tab. č. 28 Účet zisků a ztrát za rok 2010 (v Kč)

Účet zisků a ztrát 2010			
Náklady		Výnosy	
náklady na zakázku	2 419 286	tržby z realizace zakázky	2 419 286
		výsledek hospodaření	0
Náklady celkem	2 419 286	Výnosy celkem	2 419 286

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Počáteční stavy jsou určeny jako konečné stavy předchozího účetního období. V roce 2011 jsou účetní operace č. 1), 2), 3) a 4) shodné s těmi v roce 2010 liší pouze ve vykazovaných částkách. Předání zakázky je účtováno na účtu nedokončená zakázka ve výši 12.029.688 Kč na straně dal, na účtu fakturace ve výši 14.760.344 Kč na straně má dáti. Dále je vypočten zisk ve výši 2.730.656 Kč zapsaný na straně dal výnosového účtu tržby. Poslední účetní operace č. 6) se vztahuje k problematice finančních pozastávek, které musí být diskontovány a vykazovány v současné hodnotě. Způsob výpočtu je uveden na straně 54 kapitoly 5.2.1 Metoda procenta dokončení. O výši diskontu musí účetní jednotka snížit velikost výnosů, resp. tržeb ze zakázky. Po každý následující rok budou do výnosů zaznamenány částky úroků vypočtených v tab. č. 20 předchozí kapitoly. Zádržné je stanoveno na 12 let a úrokovou míru si společnost Sládek-stavby zvolila ve výši 3 %. Pozastávky jsou vykazovány shodně jako při metodě procenta dokončení, z tohoto důvodu nebudou v rámci kapitoly 5.2.2 Metoda nulového zisku podrobně rozebírány.

Účetní operace 2011

- 1) roční vynaložené náklady celkem 9 610 402 Kč
- 2) vystavené faktury v průběhu roku včetně pozastávek celkem 11 590 832 Kč
- 3) úhrady vystavených faktur 11 243 107 Kč
- 4) zúčtování nákladů a výnosů podle metody nulového zisku
 - náklady 9 610 402 Kč
 - výnosy 9 610 402 Kč
- 5) předání zakázky
 - hodnota zakázky 12 029 688 Kč
 - fakturovaná výše 14 760 344 Kč
 - zisk 2 730 656 Kč
- 6) diskont na pohledávce (zádržné) 131 414 Kč

Obr. č. 12 Schéma účtování stavební zakázky v roce 2011

Nedokončená zakázka		Pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	
PS 2 419 286	5) 12 029 688	PS 657 881	1) 9 610 402
1) 9 610 402		3) 11 243 107	
KS 0		KS 2 290 586	

Fakturace		Pohledávky	
PS -3 169 512	2) 11 590 832	PS 92 345	3) 11 243 107
5) 14 760 344		2) 11 590 832	6) 131 414
KS 0		KS 308 656	

Náklady		Výnosy - tržby	
4) 9 610 402		6) 131 414	4) 9 610 402
			5) 2 730 656
			KS 12 209 644

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

V tabulce č. 29 je sestavena rozvaha pro rok 2011, kde jsou účet nedokončené zakázky a fakturace vynulovány. Pohledávky zůstávají neuhrzeny ve výši finanční pozastávky. Výsledek hospodaření za rok 2010 je přenesen z výsledovky za uvedené období, stejně je postupováno i při stanovení výsledku hospodaření pro rok 2011.

Tab. č. 29 Rozvaha za rok 2011 (v Kč)

Rozvaha 2011			
Aktiva		Pasiva	
nedokončená zakázka	0	výsledek hospodaření 2011	2 599 242
fakturace	0	výsledek hospodaření 2010	0
pohledávky	308 656		
pokladna, běžný účet, dodavatelé, zaměstnanci	2 290 586		
Aktiva celkem	2 599 242	Pasiva celkem	2 599 242

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Podle uvedeného obrázku č. 11 Schéma účtování stavební zakázky v roce 2011 má Sládek-stavby dosáhnout výsledku hospodaření 2.730.656 Kč. V roce 2011 dosáhla společnost zisku jen 2.599.242 Kč. To je způsobeno velikostí finanční pozastávky, o kterou byly výnosy poníženy, a v následujících 12 letech budou zvyšovány vždy o velikost úroku. Podrobněji viz předchozí kapitola. Znamená to, že společnost na konci roku 2023 dosáhne stanoveného zisku 2.730.656 Kč, a to pouze v případě, že na bytovém domě nebudou prováděny opravy nebo uplatňovány reklamace.

Tab. č. 30 Účet zisků a ztrát za rok 2011 (v Kč)

Účet zisků a ztrát 2011			
Náklady		Výnosy	
náklady na zakázku	9 610 402	tržby z realizace zakázky	12 209 644
		výsledek hospodaření	2 599 242
Náklady celkem	9 610 402	Výnosy celkem	12 209 644

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Rekapitulace stavební zakázky

V tabulce č. 31 jsou uvedeny náklady vztahující se k určitému období a řešené zakázce Praha – Fantova. Nákladové položky se týkají pouze období roku 2010 a 2011 stejně jako v případě řešení na základě metody procenta dokončení. Výnosy jsou evidovány v období od roku 2010 do roku 2023 z důvodu finanční pozastávky, která se v rámci metody nulového zisku řeší stejným způsobem jako při výpočtu podle metody procenta dokončení. Výsledek hospodaření v roce 2010 je nulový z důvodu aplikace výše uvedené metody v rámci, které mohou být výnosy uznány pouze do výše nákladů. V roce 2011 došlo k předání zakázky objednateli a následně byl vyúčtován výsledek hospodaření. Podrobněji viz níže uvedená tabulka.

Tab. č. 31 Rekapitulace nákladů a výnosů (v Kč)

Období	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
2010	2 419 286	2 419 286	0
2011	9 610 402	12 209 644	2 599 242
2012	x	9 260	9 260
2013	x	9 537	9 537
2014	x	9 824	9 824
2015	x	10 118	10 118
2016	x	10 422	10 422
2017	x	10 735	10 735
2018	x	11 057	11 057
2019	x	11 388	11 388
2020	x	11 730	11 730
2021	x	12 082	12 082
2022	x	12 444	12 444
2023	x	12 818	12 818
Σ	12 029 688	14 760 344	2 730 656

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

5.3 Porovnání účetnictví podle ČPP a IFRS for SME

V následující subkapitole budou porovnány výnosy získané na základě účetnictví vedeného podle českých právních předpisů a evidence vedené na základě IFRS for SME. Nejprve bude uvedena metoda procenta dokončení a následně metoda nulového zisku. Problematikou nákladů se tato kapitola nebude zabývat, neboť nákladové položky jsou u obou přístupů i metod v rámci IFRS for SME shodné. V uváděné analýze není nutné sledovat vývoj výsledku hospodaření, jelikož je vypočten na základě výnosů a nákladů. Jeho vývoj bude při měnících se výnosech a konstantních nákladech odpovídat vývoji velikosti výnosů.

Metoda procenta dokončení

Vypočtené výnosy na základě metody procenta dokončení jsou uvedeny v tabulce č. 32. Rekapitulace nákladů a výnosů dle ČPP a IFRS for SME je zaznamenán až do roku 2023 z důvodu existence finanční pozastávky ve výši 3 % z celkové ceny na dobu 144 měsíců, tedy 12 let. Při aplikaci IFRS for SME musí být zádržné diskontováno a za pomoci současné hodnoty rozpočteno na jednotlivá období, ve kterých společnost musí proučtovat vznik úrokových výnosů. V rámci účetnictví vedeného podle ČPP je zádržné proučtováno rovnou do výnosů spolu s vystavenou fakturou, neprovádí se diskontace a přepočítání za pomoci současné hodnoty. Z tohoto důvodu je výnos od roku 2012 do roku 2023 nulový.

V roce 2010 byla v evidenci vedené podle ČPP zaznamenána výše výnosů 3.169.512 Kč, v účetnictví podle IFRS for SME bylo dosaženo výnosů 3.024.394 Kč. České účetnictví tedy vykázalo vyšší výnosy o 145.118 Kč a tedy i výsledek hospodaření v roce 2010 oproti evidenci IFRS for SME byl vyšší. V dalších účetních obdobích byly výnosy získané z evidence podle IFRS for SME vyšší. V roce 2011 o 13.704 Kč, dále viz níže uvedená tabulka, sloupec rozdíl. Celkové výnosy získané z evidence podle ČPP činily 14.760.344 Kč a výnosy podle IFRS for SME byly ve stejné výši, tedy 14.760.344 Kč. Výnosy plynoucí ze zakázky Praha – Fantova získané z obou evidencí se vyrovnají na konci roku 2023, kdy dojde ke zrušení finanční pozastávky. Odlišnosti v rámci uvedených metod jsou pouze v průběhu období, ve kterém je o výnosech účtováno, konečné výnosy se vždy vyrovnají a s nimi i výsledek hospodaření. Podrobnější informace o způsobu výpočtu výnosů podle metody procenta dokončení jsou uvedeny v kapitole 5.2.1 Metoda procenta dokončení.

Tab. č. 32 Rekapitulace nákladů a výnosů dle ČPP a IFRS for SME (v Kč)

Období	České právní předpisy			IFRS for SME % dokončení			Rozdíl výsledků hospodaření
	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření	
2010	2 419 286	3 169 512	750 226	2 419 286	3 024 394	605 108	145 118
2011	9 610 402	11 590 832	1 980 430	9 610 402	11 604 536	1 994 134	-13 704
2012	0	0	0	x	9 260	9 260	-9 260
2013	0	0	0	x	9 537	9 537	-9 537
2014	0	0	0	x	9 824	9 824	-9 824
2015	0	0	0	x	10 118	10 118	-10 118
2016	0	0	0	x	10 422	10 422	-10 422
2017	0	0	0	x	10 735	10 735	-10 735
2018	0	0	0	x	11 057	11 057	-11 057
2019	0	0	0	x	11 388	11 388	-11 388
2020	0	0	0	x	11 730	11 730	-11 730
2021	0	0	0	x	12 082	12 082	-12 082
2022	0	0	0	x	12 444	12 444	-12 444
2023	0	0	0	x	12 818	12 818	-12 818
Σ	12 029 688	14 760 344	2 730 656	12 029 688	14 760 344	2 730 656	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Metoda nulového zisku

Při aplikaci metody nulového zisku byly v evidenci vedené podle ČPP a IFRS for SME zjištěny rozdíly ve vyšších částkách, než tomu bylo při metodě procenta dokončení. Pro metodu nulového zisku platí stejné podmínky pro řešení problematiky finanční pozastávky jako při metodě procenta dokončení (podrobněji viz výše).

Metoda nulového zisku znamená, že výsledek hospodaření je vykázán až v posledním roce realizace zakázky, tedy v roce 2011. V předchozím období jsou výnosy rovny nákladům a výsledek hospodaření je nulový.

V roce 2010 byly z účetnictví podle ČPP zjištěny výnosy ve výši 3.169.512 Kč a z evidence vedené podle IFRS for SME výnosy činily 2.419.286 Kč, rozdíl byl 750.226 Kč. V následujícím období vznikla opačná situace, výnosy získané na základě IFRS for SME činily 12.209.644 Kč a ty, které účetní jednotka evidovala podle ČPP, byly ve výši 11.590.832 Kč. Úrokové výnosy musí být podle IFRS for SME zaznamenány po dobu plynutí finanční pozastávky, tedy do roku 2023.

Podrobnější informace o rozdílech mezi evidencí dle ČPP a IFRS for SME jsou uvedeny v tabulce č. 33. Rekapitulace nákladů a výnosů dle ČPP a IFRS for SME. Způsob výpočtu výnosů na základě metody nulového zisku je uveden v kapitole 5.2.2 Metoda nulového zisku, problematika finanční pozastávky, její diskontace a určení současné hodnoty jsou uvedeny v kapitole 5.2.1 Metoda procenta dokončení.

Tab. Č. 33 Rekapitulace nákladů a výnosů dle ČPP a IFRS for SME (v Kč)

Období	České právní předpisy			IFRS for SME nulového zisku			Rozdíl výsledků hospodaření
	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření	
2010	2 419 286	3 169 512	750 226	2 419 286	2 419 286	0	750 226
2011	9 610 402	11 590 832	1 980 430	9 610 402	12 209 644	2 599 242	-618 812
2012	0	0	0	x	9 260	9 260	-9 260
2013	0	0	0	x	9 537	9 537	-9 537
2014	0	0	0	x	9 824	9 824	-9 824
2015	0	0	0	x	10 118	10 118	-10 118
2016	0	0	0	x	10 422	10 422	-10 422
2017	0	0	0	x	10 735	10 735	-10 735
2018	0	0	0	x	11 057	11 057	-11 057
2019	0	0	0	x	11 388	11 388	-11 388
2020	0	0	0	x	11 730	11 730	-11 730
2021	0	0	0	x	12 082	12 082	-12 082
2022	0	0	0	x	12 444	12 444	-12 444
2023	0	0	0	x	12 818	12 818	-12 818
Σ	12 029 688	14 760 344	2 730 656	12 029 688	14 760 344	2 730 656	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2013 (podle interních zdrojů společnosti)

Výnosy získané z obou přístupů (ČPP a IFRS for SME) a obou metod v rámci mezinárodního standardu účetního výkaznictví (metoda procenta dokončení a metoda nulového zisku) jsou v průběhu jednotlivých let rozdílné, ale na konci celého období realizace stavební zakázky se vyrovnají. V případě revitalizace a sanace bytového domu Praha – Fantova jsou ve výši 14.760.344 Kč.

Otázkou zůstává, který přístup zajišťuje věrný a poctivý obraz účetní skutečnosti a neporušuje účetní zásady. Z pohledu účetní jednotky může být výhodnější evidence podle ČPP, neboť finanční pozastávka je proúčtována rovnou do výnosů, dojde k okamžitému zvýšení výsledku hospodaření. V rámci evidence podle IFRS for SME je výsledek hospodaření v jednotlivých letech nižší, až se postupně nasčítá do úrovně zisku získaného z účetnictví podle ČPP.

Pro společnosti, které typem a charakterem odpovídají podniku Sládek-stavby, s. r. o. je snazší evidence nákladů a výnosů podle ČPP, nemusejí provádět rozsáhlé diskontace a propočty velikosti nákladů a výnosů.

Základ daně z příjmu právnických osob je vypočten na základě výsledku hospodaření zaznamenaného v evidenci účetnictví podle ČPP, je logické, že většina společností působících na českém trhu upřednostní vykazování a evidenci nákladů a výnosů dle ČPP. Pokud by podnik aplikoval mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS for SME, musel by pro potřeby daňové vést dvojí účetnictví.

Z tohoto důvodu lze usuzovat, že podniky budou volit způsob vedení účetnictví na základě rozsahu a složitosti konkrétní evidence. Dokonce je možné mýnit, že pravdivý obraz skutečnosti a účetní zásady budou odsunuty až na druhé místo. Většina malých a středních podniků v ČR vede účetnictví podle českých právních předpisů, i když evidenci podle IFRS for SME lze považovat za přesnější a lépe kopírující jednotlivé účetní zásady.

6 ZÁVĚR

Většina podniků se ocitá na globálním trhu a je důležité, aby bylo možné srovnat výsledky hospodaření jednotlivých zahraničních společností. Z tohoto důvodu byly sestaveny mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Ty umožňují srovnání účetních závěrek na mezinárodní úrovni. Pro malé a střední podniky byl zaveden zjednodušený standard IFRS for SME, který se zabývá specifikami těchto podniků a zároveň zjednodušuje plné standardy.

V rámci práce je uvedena charakteristika účetnictví obecně a následně ve členění na české právní předpisy a mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Je uveden stručný popis jednotlivých norem upravujících účetnictví v ČR – zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., české účetní standardy pro podnikatele a mnoho dalších. V rámci IFRS for SME je provedena analýza standardu se zaměřením se na vykazování nákladů a výnosů v rámci realizace dlouhodobého kontraktu (sanace a revitalizace panelového domu).

Tato diplomová práce se zabývá mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME), který je porovnáván s účetnictvím vedeným podle českých právních předpisů. Zaměřuje se na základní odlišnosti, jako je sestavení účetní závěrky, obsah a struktura jednotlivých výkazů, způsoby oceňování, právní úprava účetnictví.

V České republice je struktura výkazů účetní závěrky pevně stanovena, zatímco v rámci IFRS for SME tomu tak není, je uveden pouze doporučený obsah. Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS for SME se zaměřuje spíše na logičnost a srozumitelnost, není využíván pro daňové účely, jak je tomu v případě účetnictví v ČR. Primárně je určen pro seznámení externích uživatelů s chodem společnosti. Dalšími odlišnostmi je např. evidence majetku, zaznamenávání a opravy účetních chyb apod.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS a stejně tak standardy pro malé a střední podniky IFRS for SME jsou velmi rozsáhlé. Je provedena analýza IFRS for SME se zaměřením na dlouhodobé kontrakty. K určení velikosti nákladů a výnosů je využita metoda procenta dokončení. Ta se používá, pokud účetní jednotka umí spolehlivě odhadnout výši nákladů a výnosů plynoucích z realizace kontraktu. Metoda nulového zisku je využívána v případě, že účetní jednotka neumí přesně stanovit

velikost nákladů a výnosů. Lze určit pouze, že stavební zakázka bude zisková. U každé z metod je stanoven způsob výpočtu nákladů a výnosů, je sestaveno schéma účtování s popisem účetních operací, rozvaha a výkaz zisku a ztráty vztahující se ke konkrétnímu účetnímu období. V rámci problematiky stavebních smluv je řešena také finanční pozastávka, která byla stanovena ve smlouvě o dílo. Zádržné neboli finanční pozastávka se musí podle IFRS for SME diskontovat a následně rozpočítat na základě současné hodnoty mezi období, na které je smluvně stanoveno. Prostředky účtované jako zádržné mají být využity na reklamace či záruční opravy.

Data získaná z evidence sestavené na základě IFRS for SME jsou porovnána s účetnictvím vedeným podle českých právních předpisů. V ČR není problematika účtování stavebních smluv, resp. nákladů a výnosů upravena zvláštním předpisem. Řídí se českým účetním standardem pro podnikatele, kde jsou pouze obecné informace o evidenci nákladů a výnosů. Opět je uvedena výše nákladů a výnosů, velikost finanční pozastávky, schémata účtování, rozvaha, výkaz zisku a ztráty vztahující se k dané zakázce a účetnímu období.

Diplomová práce prokazuje, že mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME) lze bez problémů aplikovat i do podniku vedoucího účetnictví podle českých právních předpisů. Dokonce je možné usuzovat, že účetní evidence podle IFRS for SME lépe kopíruje jednotlivé účetní zásady a zaručuje věrný a poctivý obraz účetních skutečností.

Pokud by se společnost Sládek-stavby, s. r. o. rozhodla účtovat podle mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky IFRS for SME, tak jí tato diplomová práce bude sloužit jako metodika pro aplikaci výše uvedeného standardu. Z hlediska určení základu daně z příjmu právnických osob, který se v ČR vypočítává na základě výsledku hospodaření určeného podle českých právních předpisů, je zaznamenávání účetních transakcí dle IFRS for SME podnikem Sládek-stavby, s. r. o. spíše nepravděpodobné. Společnost by musela vést pro daňové potřeby dvojí účetnictví.

7 SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tab. č. 1 Kriteria pro malé a střední podniky	11
Tab. č. 2 Základní struktura rozvahy	19
Tab. č. 3 Rozvaha dle IFRS for SME	25
Tab. č. 4 Výkaz o úplném výsledku.....	27
Tab. č. 5 Porovnání výkazů dle IFRS for SME a zákona o účetnictví	29
Tab. č. 6 Zaúčtování nákladů a výnosů v roce 2010 (v Kč)	45
Tab. č. 7 Rozvaha za rok 2010 (v Kč)	46
Tab. č. 8 Účet zisků a ztrát za rok 2010 (v Kč)	46
Tab. č. 9 Zaúčtování nákladů a výnosů v roce 2011 (v Kč)	48
Tab. č. 10 Rozvaha za rok 2011(v Kč)	49
Tab. č. 11 Účet zisků a ztrát za rok 2011 (v Kč)	49
Tab. č. 12 Rekapitulace skutečných nákladů a inkasovaných výnosů (v Kč)	50
Tab. č. 13 Vstupní data (v Kč).....	51
Tab. č. 14 Výpočet procenta dokončení (v Kč)	52
Tab. č. 15 Výpočet výnosů (v Kč).....	53
Tab. č. 16 Rozvaha za rok 2010 (v Kč)	55
Tab. č. 17 Účet zisků a ztrát za rok 2010 (v Kč)	56
Tab. č. 18 Rozvaha za rok 2011 (v Kč)	58
Tab. č. 19 Účet zisků a ztrát za rok 2011 (v Kč)	58
Tab. č. 20 Výpočet úroku z finanční pozastávky (v Kč)	59
Tab. č. 21 Rozvaha za rok 2012 (v Kč)	60
Tab. č. 22 Účet zisků a ztrát za rok 2012 (v Kč)	60
Tab. č. 23 Rozvaha za rok 2023 (v Kč)	61
Tab. č. 24 Účet zisků a ztrát za rok 2023 (v Kč)	62
Tab. č. 25 Rekapitulace nákladů a výnosů (v Kč)	62

Tab. č. 26 Určení výnosů podle metody nulového zisku (v Kč)	64
Tab. č. 27 Rozvaha za rok 2010 (v Kč)	66
Tab. č. 28 Účet zisků a ztrát za rok 2010 (v Kč)	66
Tab. č. 29 Rozvaha za rok 2011 (v Kč)	68
Tab. č. 30 Účet zisků a ztrát za rok 2011 (v Kč)	68
Tab. č. 31 Rekapitulace nákladů a výnosů (v Kč)	69
Tab. č. 32 Rekapitulace nákladů a výnosů dle ČPP a IFRS for SME (v Kč).....	70
Tab. č. 33 Rekapitulace nákladů a výnosů dle ČPP a IFRS for SME (v Kč).....	72

8 SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obr. č. 1 Schéma účtování – metoda procenta dokončení.....	36
Obr. č. 2 Schéma účtování – metoda nulového zisku.....	38
Obr. č. 3 Logo společnosti.....	39
Obr. č. 4 Průběh realizace zakázky ve společnosti.....	40
Obr. č. 5 Postup při metodě procenta dokončení.....	51
Obr. č. 6 Schéma účtování stavební zakázky 2010.....	55
Obr. č. 7 Schéma účtování stavební zakázky 2011.....	57
Obr. č. 8 Schéma účtování úroku finanční pozastávky.....	59
Obr. č. 9 Schéma účtování finanční pozastávky v roce 2023.....	61
Obr. č. 10 Postup při metodě nulového zisku.....	63
Obr. č. 11 Schéma účtování stavební zakázky v roce 2010.....	65
Obr. č. 12 Schéma účtování stavební zakázky v roce 2011.....	67

9 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

a. s.	Akciová společnost	
Apod.	A podobně	
ČPP	České právní předpisy	
ČR	Česká republika	
DPH	Daň z přidané hodnoty	
EU	Evropská unie	
IAS	Mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy	International Accounting Standards Board
IČ	Identifikační číslo	
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	International Financial Reporting Standards
IFRS for SME	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky	International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises
KS	Konečný stav	
MSP	Malé a střední podniky	
Např.	Například	
PS	Počáteční stav	
Resp.	Respektive	
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným	
SH	Současná hodnota	
Spol.	Společnost	
Tzv.	Tak zvaně	

10 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Tištěné publikace

- [1] BOHUŠOVÁ Hana, *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*, 1. Vydání, Praha, ASPI, 2008, s. 308, ISBN 978-80-7357-366-9
- [2] HINKE Jana, *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*, 1. vydání, Praha, Kernberg Publishing, 2007, s 175, ISBN 978-80-903962-1-0
- [3] HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*, 1. vydání, Praha, Kernberg Publishing, 2007, s. 190, ISBN 978-80-903962-2-7
- [4] HINKE, Jana, *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*, 1. vydání Praha, Alfa Nakladatelství, 2013, s. 100, ISBN 978-80-87197-64-6
- [5] JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*, 2. vydání, Praha: GARADA Publishing, a. s., 2012, 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7
- [6] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví: jednoduchý průvodce v každodenní praxi: 2012 : úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s komentářem, účtový rozvrh, přehledy, vzory, návrh smlouvy*, 3. vydání, Olomouc: Anag, 2012, 199 s. ISBN 978-80-7263-730-0
- [7] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání, Praha: VOX, 2009, 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0
- [8] LANDA, Martin. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*, Praha: Eurolex Bohemia, 2005, 466 s. ISBN 80-86861-01-5
- [9] NERUDOVI Danuše, BOHUŠOVÁ, Hana aj., *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*, 1. vydání, Praha, Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 268, ISBN 978-80-7357-500-7
- [10] NOVOTNÝ, Pavel. *Základy účetnictví*, 1. vydání, Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007, 235 s. ISBN 978-80-86730-08-0
- [11] SVATOŠOVÁ, Jana, TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2011 : vyhláška č. 500/2002 Sb., návrh*

účetného rozvrhu pro podnikatele, návrh formulářů pro účetní závěrku, základní účetní zásady, informace a sdělení, České účetní standardy, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Olomouc: Anag, 2012, 367 s. ISBN 978-80-7263-729-4

[12] ŠTOHL Pavel, KLIČKA Vladislav., *Maturitní okruhy z účetnictví 2011*, 4. upravené vydání, Znojmo: Pavel Štohl, 2011, s. 238, ISBN 978-80-87237-32-8

[13] ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2012 pro střední školy a pro veřejnost*, 13. upravené vydání, Znojmo: Pavel Štohl, 2012, 152 s. ISBN 978-80-87237-47-2

Internetové zdroje

[14] *BusinessInfo.cz* [online] Praha: BusinessInfo.cz, 2009, Aktualizace 21.10.2009, [cit. 3.2.2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/uplatnovani-nove-definice-maleho-a-3760.htm>

[15] IFRS for SME, [online]. Rada pro Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IASB), 2009 [cit. 11.6.2012]. Dostupné z <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/cz/CZSME.pdf>

[16] Ilustrativní účetní závěrka. Prezentace a seznam požadavků na zveřejnění IFRS for SME [online]. Rada pro Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IASB), 2009 [cit. 29.1.2014]. Dostupné z <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/cz/CZSMEIllustrativeFinancialStatements.pdf>

[17] *Institut vzdělávání svazu podnikatelů ve stavebnictví v ČR* [online] Praha: Definice drobných, malých a středních podniků vymezená v nařízení Komise (ES) č. 364/2004 ze dne 25. února 2004. [cit. 3.2.2014]. Dostupné z: http://www.institutpsps.cz/_PDFdoc/definice_MSP.pdf

[18] KOTLÁROVÁ, Radomíra. Kdo je SME/MSP [online] Praha: Unie Malých a středních podniků ČR – SME UNION Czech Republic, 2011, Aktualizace 29.8.2011 [cit. 13.9.2012]. Dostupné z: http://www.sme-union.cz/?page_id=163

[19] KUČEROVÁ, Dagmar. Co je to cash flow? Čtete jednoduchý výklad i zajímavé tipy [online] Praha: Podnikatel.cz, 2011, Aktualizace 4.7.2011 [cit. 10.9.2012]. Dostupné z: // <http://www.podnikatel.cz/clanky/cash-flow-poskytne-obraz-o-financi-situaci/>

[20] KUPKA, Václav. Krátká tématická analýza Malé a střední podniky (jejich místo a role v české ekonomice) [online] Praha: Český statistický úřad, 2012, Aktualizace 20.8.2012 [cit. 13.9.2012]. Dostupné z:

<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/ckta090307.doc>

[21] LUKÁŠOVÁ, Miriam. Jak na účtování nákladů? Čtete základní zásady i jednotlivé druhy nákladů [online] Praha: Podnikatel.cz, 2012, Aktualizace 6.4.2012 [cit. 3.2.2014]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-na-uctovani-nakladu-ctete-zakladni-zasady-i-jednotlive-druhy-nakladu/>

[22] LUKÁŠOVÁ, Miriam. Jaké jsou zásady pro účtování výnosů? Přichystali jsme podrobný návod [online] Praha: Podnikatel.cz, 2012, Aktualizace 6.4.2012 [cit. 3.2.2014]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/jake-jsou-zasady-pro-uctovani-vynosu-prichystali-jsme-podrobny-navod/>

Interní zdroje společnosti

Smlouva o dílo k zakázce Praha – Fantova

Cenová nabídka č. 008hMP/2010

Knihy vystavených faktur vztahujících se k zakázce Praha – Fantova rok 2010 a 2011

Výsledovka vztahující se k zakázce Praha – Fantova rok 2010 a 2011

Pohyby na účtech vztahující se k zakázce Praha – Fantova rok 2010 a 2011

11 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Oddíly českých účetních standardů pro podnikatele

Příloha B: Oddíly standardu IFRS for SME

Příloha C: Rekapitulace cenové nabídky

Příloha A: Oddíly českých účetních standardů pro podnikatele

- 001 Účty a zásady účtování na účtech
- 002 Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 Odložená daň
- 004 Rezervy
- 005 Opravné položky
- 006 Kurzové rozdíly
- 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 Operace s cennými papíry a podíly
- 009 Deriváty
- 010 Zvláštní operace s pohledávkami
- 011 Operace s podnikem
- 012 Změny vlastního kapitálu
- 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 Dlouhodobý finanční majetek
- 015 Zásoby
- 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 Zúčtovací vztahy
- 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 Náklady a výnosy
- 020 Konsolidace
- 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurz a likvidace
- 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 Přehled o peněžních tocích

Příloha B: Oddíly standardu IFRS for SME

Oddíl 1 Malé a střední podniky

Oddíl 2 Koncepty a obecné principy

Oddíl 3 Prezentace účetní závěrky

Oddíl 4 Výkaz o finanční situaci

Oddíl 5 výkaz o úplném výsledku a výsledovka

Oddíl 6 Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích

Oddíl 7 Výkaz o peněžních tocích

Oddíl 8 Příloha k účetní závěrce

Oddíl 9 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

Oddíl 10 Účetní pravidla, odhady a chyby

Oddíl 11 Základní finanční nástroje

Oddíl 12 Ostatní finanční nástroje

Oddíl 13 Zásoby

Oddíl 14 Investice do přidružených společností

Oddíl 15 Investice společných podniků

Oddíl 16 Investice do nemovitostí

Oddíl 17 Pozemky, budovy a zařízení

Oddíl 18 Nehmotná aktiva jiná než goodwill

Oddíl 19 Podnikové kombinace a goodwill

Oddíl 20 Leasingy

Oddíl 21 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Oddíl 22 Závazky a vlastní kapitál

Oddíl 23 Výnosy

Oddíl 24 Státní dotace

Oddíl 25 Výpůjční náklady

Oddíl 26 Úhrady vázané na akcie

Oddíl 27 Snížení hodnoty aktiv

Oddíl 28 Zaměstnanecké požitky

Oddíl 29 Daň ze zisku

Oddíl 30 Převody cizích měn

Oddíl 31 Hyperinflace

Oddíl 32 Události po skončení účetního období

Oddíl 33 Zveřejnění spřízněných stran

Oddíl 34 Specializované činnosti

Oddíl 35 Přejchod na IFRS for SME

Příloha C: Rekapitulace cenové nabídky

CENOVÁ NABÍDKA č.: 008hMP/2010

číslo. nab.	008hMP/2010			zpracoval: J.Matulka tel.: 777 777 623 grafika@sladek-sro.cz sladek@sladek-sro.cz
AKCE:	SANACE	PANELOVÉHO	DOMU	
zadavatel investor:	SVJ Fantova 1785-1787			
e-mail:				
kontakt.os./tel:				
MÍSTO STAVBY:	Fantova 1785-1787		Praha	
datum:	15.6.2010			
rozsah prací	Z+O+S+L	cenová nabídka platí do:	XII / 2010	
poznámky				
REALIZACE		B.J.		

REKAPITULACE

1.	Přípravné práce		113 020,0
2.	Kontaktní Zateplovací Systémy		1 734 855,0
3.	Kontaktní Zateplovací Systémy-lodžiové stěny		998 612,3
4.	Konstrukce klempířské		245 535,0
6.	Hromosvody, provětrávací prvky		104 533,0
7.	Sanace soklu a sutrénu budovy		605 289,0
8.	Lešení		577 493,5
9.	Nátěry- lodžie		2 534 276,0
10.	Vedlejší rozpočtové náklady		290 371,8
11.	Střecha		2 163 649,0
12.	Vstupy-úprava schodiště+chodník		363 012,0
13.	Okapový chodník		52 900,0
I.	Výplně stavebních otvorů (okna, dveře)	vyzdívky	2 400 000,0
VARIANTA I. (bez výtahů)		cena celkem (bez DPH)	12 183 544 Kč
	samostatné DPH	10 %	1 218 354 Kč
	celková cena	(včetně 10 %DPH)	13 401 898 Kč

12.	Výtahy		2 576 798,2
VARIANTA II. (výtahy)		cena celkem (bez DPH)	14 760 344 Kč
	samostatné DPH	10 %	1 476 034 Kč
	celková cena	(včetně 10 %DPH)	16 236 378 Kč

ABSTRAKT

BOUDOVÁ, T. *Analýza účetního standardu IFRS for SME*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, s. 83, 2014

Klíčová slova: účetnictví, české právní předpisy, IFRS for SME, stavební smlouvy, náklady a výnosy

Předložená práce se zabývá možnostmi aplikace mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS for SME) do společnosti Sládek-stavby, s. r. o., je využitelná tedy jako metodická příručka pokud by se organizace rozhodla vykazovat účetní transakce podle IFRS for SME. Nejprve je provedeno vymezení malých a středních, právní úprava účetnictví v ČR a charakteristika mezinárodního účetního standardu pro malé a střední podniky. Dále jsou uvedeny základní rozdíly v účetní závěrce a způsobech oceňování jednotlivých položek aktiv a pasiv dle ČPP a IFRS for SME. V rámci diplomové práce je blíže charakterizování způsob vykazování nákladů a výnosů z revitalizace a sanace panelového domu Praha – Fantova podle IFRS for SME za použití metody procenta dokončení a metody nulového zisku. Účetní data vztahující se k této zakázce jsou také rozebrána z pohledu českých právních předpisů. Na závěr je provedeno porovnání vykazování podle ČPP a IFRS for SME s uvedením významných rozdílů.

ABSTRACT

BOUDOVOÁ, T. *Analysis of Accounting Standard IFRS for SME*. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, s 83, 2014

Key words: accounting, Czech legislation, the IFRS for SMEs, building contracts, cost and revenues

The present work deals with the possibility of applying International Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprises (IFRS for SMEs) in company Sladek-stavby, Ltd., is therefore useful as a methodological guide if the organization has decided to report financial transactions in accordance with IFRS for SME. First of all the definition of small and medium enterprises, accounting regulation in Czech Republic and characterization of international accounting standards for small and medium enterprises. The following are the basic differences in the financial statements and valuation of individual assets and liabilities by Czech legislation and IFRS for SMEs. The diploma thesis characterizes the method of reporting income and expenses from the revitalization and redevelopment of a block of flats in Prague - Fantova according to IFRS for SME using the percentage of completion method and the method of zero profit. The financial data related to this contract are also analyzed from the perspective of Czech legislation. In conclusion, a comparison is made by Czech legislation and IFRS for SMEs indicating a significant difference.