

Regulace účetnictví a výkaznictví mikrosubjektů[#]

Marcela Žárová*

Úvod

V posledních letech Evropská komise věnuje více pozornosti otázce, zdali sestavování účetní závěrky a vykazování účetních informací má pro nejmenší podniky ještě nějaký význam nebo zdali je to jen překážka. Evropská komise vyhlásila strategii (EC, 2009a), s jejíž pomocí se má dosáhnout snížení administrativních nákladů a odstranění administrativní zátěže především pro malé a střední podniky. Komise odhadovala, že je možné snížit náklady a odstranit administrativní zátěž až o 25 % do roku 2012. Úsilí, které se vynaloží na snížení administrativních nákladů a odstranění administrativní zátěže má být přímo úměrné přínosům, které toto snížení přinese. Zákon o malém podnikání (EC, 2008), přijatý v červnu 2008, obsahuje politickou vůli Komise nejen uznat ústřední roli malých a středních podniků pro evropskou ekonomiku, které tvoří 98 % evropských podniků, ale také těmto podnikům umožnit lepší přístup k financím. Z obsahu tohoto zákona vycházejí i zásady politiky pro malé a střední podniky v Evropské unii v souladu s heslem „myslete nejprve na malé podniky“.

Pro malé a střední podniky (EC, 2007) je sestavování účetních výkazů dlouhodobě považováno za jedno z největších zátěží. Zátěž vyplývající z povinnosti vykazovat je však pro malé podniky, vzhledem k jejich velikosti i ostatním povinnostem, mnohem větší než například pro střední nebo velké podniky, protože tyto náklady jsou fixní (Eierle – Haller, 2009). Navíc, malé podniky obvykle nemají svého kvalifikovaného účetního a proto se spoléhají na externí účetní, kteří většinou pracují za vyšší cenu (Collis – Jarvis, 2000). Při analyzování povinností vykazovat právě těmito podniky, došla Komise k závěru, že je možné dosáhnout snížení administrativní náročnosti revizí a modernizací požadavků v účetních směrniciích (Čtvrtá¹ a Sedmá² směrnice ES pro účetnictví). Konkrétně jde o stanovení podmínek, za jakých se sestavují účetní závěrky společností, které mají právní formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným a současně stanovení minimálních požadavků pro to, aby účetní závěrky byly v celé Evropě srovnatelné. Avšak Čtvrtá a Sedmá směrnice ES pro účetnictví se nezabývá menšími účetními jednotkami, než jsou malé podniky. Na to upozorňuje již Doporučení Komise z roku 2003³, které si této skutečnosti všímá a definuje proto kromě malých a středních podniků také mikropodniky. Na základě konzultací s členskými státy se však ukázalo, že velikostní kritéria pro mikropodniky uvedené v tomto doporučení mohou být pro potřeby účetnictví příliš vysoké. Proto byla zavedena podskupina mikropodniků, tzv. „mikrosubjekty“, která zahrne společnosti s nižšími velikostními kritérii pro celkovou bilanční sumu a čistý obrát, než jsou kritéria stanovená pro mikropodniky.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu: *Institucionální podpora výzkumných činností* IP100040.

* Doc. Ing. Marcela Žárová, CSc. – docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <zarova@vse.cz>.

¹ Čtvrtá směrnice Rady (78/660/EEC) ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách některých forem společností.

² Sedmá směrnice Rady: (83/349/EEC) ze dne 13. června 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách.

³ Doporučení Komise 2003/361/ES(3) ze dne 6. 5. 2003 o definici mikropodniků, malých a středních podniků.

Evropská komise se v posledních letech také zaměřila na zkoumání a vyčíslení administrativních nákladů při dodržování obchodně právních předpisů vyžadovaných v EU (Consortium (CapGemini, Deloitte, Ramboll) (2008). Výsledky ze studie mikrosubjektů ukázaly, že průměrné administrativní náklady na mikrosubjekt (tím se míní náklady, které podnik vynakládá, aby splnil povinnosti vyplývající z právních předpisů, a to buď vůči veřejným, nebo soukromým institucím) je 1558 EUR. Z této částky je administrativní zátěž ve výši 1169 EUR (tj. náklady na sběr a zpracování informací, které vyplývají z požadavků v zákonech a vedou čistě k dodržení zákonných požadavků, a nebere se v úvahu žádná reálná podnikatelská potřeba). Výsledky, které vyplynuly ze studie, se staly podkladem pro to, aby Komise pokračovala v pracích týkající se změn ve stanovení kritérií k definování účetních jednotek, ze kterých vyplývá způsob jejich regulace v oblasti účetnictví.

Evropská komise proto paralelně řeší regulaci účetního výkaznictví pro podniky, které se řídí dosud platnou Čtvrtou a Sedmou směrnicí ES a dále regulaci těch podniků, které tvoří podskupinu k mikropodnikům tj. mikrosubjektů. Jaký je další vývoj? Budou mikrosubjekty ještě předmětem regulace? Na pozadí změn Čtvrté a Sedmé směrnice ES, se tento článek zabývá vývojem způsobu regulace účetního výkaznictví mikrosubjektů.

Regulační rámec pro účetnictví

K regulaci účetnictví a tím i k zabezpečení alespoň minimální harmonizace finančního účetního a výkaznictví se v Evropě používají již přes čtyřicet let účetní směrnice. Transpozicí směrnic do legislativ členských států se však jen těžko dosahuje srovnatelných účetních informací mezi státy EU (Žárová, 2007). Tato skutečnost vyplývá z faktu, že členské státy mají dovoleno v procesu transpozice směrnic některé požadavky rozšířit, jiné snížit nebo dokonce přesunout rozhodnutí o volbách řešení na podniky přímo. Směrnice v současné době obsahují kolem 40 různých druhů povolených voleb (EC, 2009b) řešení účetních případů. Většina členských států se snaží existující množství voleb snížit především pro malé a střední podniky. Sedmá směrnice navíc povoluje členským státům výjimky z konsolidace právě pro malé a střední podniky. Výsledkem jsou problémy ve srovnatelnosti účetních informací mezi podniky navzájem a mezi členskými státy navzájem za vysokých administrativních nákladů, které postihují všechny účetní jednotky bez ohledu na velikost.

Revize základních směrnic pro účetnictví se připravovala několik let. V říjnu roku 2011 byl zveřejněn návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a ostatních výkazech pro určité typy podniků. Návrh má formu nové směrnice, kterou se zruší Čtvrtá a Sedmá směrnice ES pro účetnictví.

Návrh zavádí specifický režim pro malé podniky, kterým se tímto opatřením výrazně sníží administrativní náročnost, kterou v současné době tyto podniky mají, když sestavují účetní závěrku. V návrhu je vymezeno, jaké položky nebo které činnosti budou muset podniky zveřejňovat v komentáři k účetní závěrce:

- účetní zásady,
- záruky, závazky a povinnosti z nich vyplývající, dohadné položky a všechna opatření, která nejsou vykázána v rozvaze,
- události po datu účetní závěrky, která nejsou vykázána v rozvaze,
- dlouhodobé a zajištěné dluhy,
- transakce spřízněných stran.

Je potřeba zdůraznit, že ze zveřejňování událostí po datu účetní závěrky, které nejsou vykázány v rozvaze a transakcí spřízněných stran vyplývají další povinnosti, které jsou uloženy malým podnikům, protože většina členských států EU obstarala výjimky z povinnosti tyto položky zveřejňovat u těchto podniků. Přehled povinností malých podniků je v Tab. 1.

Tab. 1: Přehled povinností malých podniků

Malé podniky	
Přibližně 1,1 milionů podniků Přibližně 21 % podniků	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Snaha o maximální sladění velikosti podniku v členských státech EU, aby podniky stejné velikosti využily výhod, které plynou podnikům ve stejné skupině. ▪ Informace povinně zveřejňované v komentáři k účetní závěrce se omezí na pět klíčových oblastí. ▪ Malé podniky nemají povinnost auditu. ▪ Malé podniky ve skupině jsou vyjmuty z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

Zdroj: EC (2011b)

Návrh usiluje o snížení počtu voleb, které členské státy současně používají, protože tyto volby jsou na škodu srovnatelnosti účetních výkazů (Žárová, 2006). Obecné principy jako „přednost ekonomického obsahu nad právní formou“ se stanou závazné, aby zvýšily srozumitelnost účetních výkazů. V následující tabulce Tab. 2 jsou shrnuta opatření, které zavádějí hlavní změny.

Tab. 2: Přehled hlavních změn pro střední nebo velké podniky

Střední podniky nebo velké podniky	
Přibližně 0,3 milionů podniků Přibližně 4 % podniků	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zavedení všeobecných zásad „významnosti a přednost ekonomického obsahu nad právní formou“. ▪ Snížení počtu voleb u členských států.

Zdroj: EC (2011b)

Jednou z důležitých otázek revize směrnic je kategorizace podniků a přiřazení požadavků na finanční účetnictví a výkaznictví. Jak vyplývá z přehledu v tabulce Tab. 1, malé podniky by podle návrhu směrnice neměly povinnost auditu a byly by vyjmuty z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Vymezení malého, středního a velkého podniku je podle vžitě praxe odlišením těchto kategorií podniků v závislosti na čistém obratu, bilanční sumě a počtu zaměstnanců (viz EC, 2012). Skupiny malých a středních podniků jsou definovány přesněji než v definicích použitých v sedmé směrnici. Čistý obrat a bilanční suma jsou zvýšeny podle úrovně inflace od poslední revize v roce 2006. Definice a výjimky pro holdingy a investiční společnosti jsou zrušeny stejně tak jako odvětvová specifika, které byly překážkou harmonizace.

Jak již bylo řečeno, návrh má formu nové směrnice, kterou se zruší Čtvrtá a Sedmá směrnice ES pro účetnictví. Nová směrnice je navržena tak, aby přinesla výhody pro malé podniky, které vyplývají z realizace přístupu respektování malých podniků. S malými podniky by se mělo v celé EU zacházet stejným způsobem, aby došlo k využití výhody

z možnosti přístupu k jednotnému trhu s homogenními podmínkami. Členské státy by neměly uvalit na podniky dodatečné požadavky.

Dodržením tohoto požadavku by se mělo dosáhnout dvou cílů; jednak snížení administrativní zátěže a také zabezpečení souladu s komunitární právem. Spočítalo se, že je možné snížit administrativní náklady až o 1,7 bilionů EUR (EC, 2011a), což je úspora vyplývající ze snížení požadavků na vykazování informací v komentáři, další zmírnění požadavků na audit a výjimek ze sestavování konsolidovaných účetních závěrek pro skupinu malých podniků. Důsledkem snížení administrativní náročnosti bude snížen počet informací, které budou dostupné uživatelům účetních závěrek malých a středních podniků. Ochrana věřitelů však bude posílena, protože bude existovat povinnost zveřejnit informace týkající se záruk a závazků včetně zveřejnění transakcí spřízněných stran. Dojde tím k diverzifikaci požadavků na zveřejněné informace v závislosti na velikosti podniku.

Na druhou stranu by členské státy měly mít určitý stupeň volnosti, co se týká dodatečných požadavků na vykazování informací. Z tohoto hlediska se jeví použití směrnice jako nejvhodnější právní nástroj, protože umožňuje určitý prostor pro manévrování členských států. Směrnice rovněž může zabezpečit to, že obsah a formát navržených unijních činností nepůjdou nad rámec toho, co je nezbytné v určitém konkrétním právním prostředí a zabezpečí zároveň způsob, jakým se dosáhne zjednodušení a snížení administrativní zátěže.

Do nové směrnice je převzat základní obsah některých článků ze čtvrté a sedmé směrnice, v návrhu nové směrnice jsou vyjmenovány. Dalším charakteristickým rysem nové směrnice je vyjasnění terminologie. Některé termíny, které byly snadno zaměnitelné a staly se mnohdy předmětem nedorozumění, jsou nahrazeny takovými termíny, které mají jednoznačný význam. Příkladem je náhrada „annual account“, v překladu účetní závěrka, nově anglickým termínem „financial statements“.

Nová směrnice je rozdělena do kapitol. První kapitola má název: Rozsah, definice a kategorie podniků. V jednom z článků první kapitoly jsou na jednom místě soustředěny termíny a jejich definice, které byly v předchozích směrnicích na různých místech. Jsou definovány podniky s veřejným zájmem, definice je převzata ze směrnice o statutárním auditu z roku 2006. Definice mateřské, dceřiné společnosti a přidruženého podniku jsou v tomto návrhu směrnice jasněji definované než v sedmé směrnici pro konsolidovanou účetní závěrku. Definice jsou relevantní obsahu IAS-28. Další článek tvoří právní základ pro výrazy malý, střední a velký podnik a zachovává vžitou praxi odlišením těchto kategorií podniků v závislosti na čistém obratu, bilanční sumě a počtu zaměstnanců (viz EC, 2012). Skupiny malých a středních podniků jsou definovány přesněji než v definicích použitých v sedmé směrnici. Čistý obrat a bilanční suma jsou zvýšeny podle úrovně inflace od poslední revize v roce 2006. Definice a výjimky pro holdingy a investiční společnosti jsou zrušeny stejně tak jako odvětvová specifika, které byly překážkou harmonizace. Pro zařazení podniku do kategorie malých platí, že nesmí být překročeny dvě ze tří kritérií k rozvahovému dni. Limity pro malé podniky jsou: bilanční suma 5 000 000 EUR, čistý obrat 10 000 000 EUR, průměrný počet zaměstnanců 50. Pro zařazení podniku do kategorie středních platí, že nesmí být překročeny dvě ze tří kritérií k rozvahovému dni. Limity pro střední podniky jsou: bilanční suma 20 000 000 EUR, čistý obrat 40 000 000 EUR, průměrný počet zaměstnanců 250. Pro zařazení podniku do kategorie velkých platí, že musí být překročeny dvě ze tří kritérií k rozvahovému dni: bilanční suma 20 000 000 EUR, čistý obrat 40 000 000 EUR, průměrný počet zaměstnanců 250. Konsolidační celek malých podniků jsou mateřské a dceřiné podniky, které nesplňují alespoň dvě z následujících třech kritérií k rozvahovému dni mateřského podniku: bilanční

suma 5 000 000 EUR, čistý obrat 10 000 000 EUR, průměrný počet zaměstnanců 50. Konsolidační celek středních podniků jsou mateřské a dceřiné podniky, nejsou zároveň konsolidačním celkem malých podniků, a které nepřekračují dva z následujících třech kritérií k rozvahovému dni mateřského podniku: bilanční suma 20 000 000 EUR čistý obrat 40 000 000 EUR, průměrný počet zaměstnanců 250. Pokud členské státy nepoužívají měnu EUR, přepočítají limity kurzem zveřejněným v Úředním věstníku platným v den zveřejnění směrnice, která bude informace o těchto limitech obsahovat.

Druhá kapitola s názvem hlavní ustanovení a zásady vytváří plně harmonizovaný režim k sestavení účetních závěrek pro malé podniky, které se skládají z výsledovky, rozvahy a omezeného množství informace v komentáři. Členské státy by neměly mít požadavky na zveřejňování dalších informací. Zavádí se obecná zásada významnosti a zveřejnění musí být v souladu se zásadou významnosti. Proto se agregují řádky rozvahy a výsledovky, které jsou nevýznamné. Podobně se nevykazují akruální položky nebo odložené položky, které jsou nevýznamné. Určit významnost je záležitostí podniku a je také jeho odpovědností. Požadavek na zavedení zásady přednosti ekonomického obsahu nad právní formou u transakcí a jejich vykázání v souladu s touto zásadou je hlavní zásadou, kterou je nutné dodržet v EU. V dalším článku je povolena členským státům volba, která se týká přecenění dlouhodobých aktiv jako alternativa k historickému ocenění v pořizovacích cenách.

Třetí kapitola se věnuje rozvaze a výsledovce. Návrh směrnice nabízí pouze jeden formát rozvahy, zatímco předchozí směrnice obsahovala dva formáty. Tvrdí se, že jeden formát rozvahy zabezpečí lepší srovnatelnost mezi jurisdikcemi v EU. Navíc položka zřizovací výdaje je odstraněna z aktiv, protože její vykázání bylo vázáno na právo členského státu. Dále je zaveden požadavek, aby do položky rezerv byly vykázány pouze odhadnuté závazky a budoucí výdaje. Zároveň je odstraněna metoda LIFO pro ocenění zásob. Co se týká výsledovky, počet formátů výsledovky je zredukován na dva, s použitím druhového a účelového členění nákladů. Předchozí dělení nákladů na běžné a mimořádné položky je odstraněno. Mimořádné položky jsou nahrazeny názvem neobvyklé položky. Režim zkrácených účetních výkazů je předmětem následných úprav, který odráží snížený počet formátů výkazů.

Čtvrtá kapitola je komentář k účetním výkazům. Protože v návrhu směrnice je podpořena filozofie přístupu „zdola nahoru“, komentář je koncipován na stejné bázi. Požadavky na zveřejnění informací v komentáři jsou odlišné podle kategorie podniků. Nicméně existuje jeden požadavek stejný pro všechny kategorie, a to je zveřejnění událostí po rozvahovém dni v komentáři. Pátá kapitola se týká manažerské zprávy.

Šestá kapitola se věnuje konsolidované účetní závěrce. Tato kapitola zahrnuje ustanovení sedmé směrnice. Došlo k zjednodušení textu, odstranění opakování, většina textu původní sedmé směrnice je odstraněna. Jsou vytvořena zharmonizovaná pravidla pro konsolidaci. Skupiny malých podniků jsou z povinnosti konsolidace vyjmuty. Byl zaveden jednotný postup pro řešení záporného goodwillu.

Sedmá kapitola se týká zveřejňování. Osmá kapitola je auditing, ve kterém se ukládá povinnost členským státům zabezpečit, aby podniky s veřejným zájmem, středně velké podniky a velké podniky byly auditovány v souladu s pravidly obsažené ve směrnici z roku 2006 pro audit. Devátá kapitola zavádí novou povinnost pro velké podniky a podniky s veřejným zájmem v těžebním průmyslu nebo při těžbě dřeva. Desátá kapitola jsou závěrečná ustanovení.

Z nově stanovených povinností v návrhu, který nahrazuje Čtvrtou a Sedmou směrnicí ES nevyplývá, že by bylo možné dosáhnout snížení administrativní náročnosti revizí a modernizací

požadavků v účetních směrniciích, jak komise při analyzování povinností na začátku změnových prací věřila (EP, 2008a, 2008b). Změny ve Čtvrté a Sedmé směrnici ES mohou přispět k vyšší míře dosažení spolehlivosti účetních informací, ale snížení administrativní zátěže pro nejmenší podniky nikoliv. Navíc, konzultace s členskými státy naznačily, že velikostní kritéria pro mikropodniky uvedená v doporučení z roku 2003 mohou být pro potřeby účetnictví příliš vysoká. Proto se uvažovalo o zavedení podskupiny mikropodniků, tzv. „mikrosubjekty“, která zahrne společnosti s nižšími velikostními kritérii pro celkovou bilanční sumu a čistý obrat, než jsou kritéria stanovená pro mikropodniky.

Směrnice o mikrosubjektech

Po devíti letech diskusí a zkoumání v jednotlivých členských státech EU, byla navržena revize Čtvrté a Sedmé směrnice, avšak bez řešení pro mikropodniky. Jak vyplývá ze studie zaměřené na vyčíslení administrativních nákladů v EU (Consortium (CapGemini, Deloitte, Ramboll) (2008), administrativní zátěž, která se týká dodržení pouze těch administrativních nároků, které vyplývají ze zákonů, je 1,169 EUR. Za tohoto předpokladu, kdyby všechny členské státy vyjmulily mikrosubjekty z povinnosti dodržovat směrnice a nevyžadovaly by žádné dodatečné požadavky, potenciální úspora může dosáhnout až € 6.3 billion EUR. Na základě těchto skutečností se nabízelo řešení, které nebylo dosud vyzkoušeno. Evropská komise v únoru 2009 vydala návrh, který by členským státům dovoľoval, aby zrušily požadavky na účetní výkaznictví pro nejmenší společnosti tj. mikrosubjekty (EC 2009). Přičemž kritéria pro stanovení mikrosubjektu byla následující: bilanční suma 500 000 EUR, čistý obrat 1,000,000 EUR, průměrný počet zaměstnanců 10. V březnu 2010 byl návrh akceptován Evropským Parlamentem, ale nebyl schválen Evropskou Radou, protože některé státy (např. Belgie a Francie) byly ostře proti návrhu. V květnu 2011 Evropská Rada navrhla nižší kritéria pro určení mikrosubjektů a to: bilanční suma 250 000 EUR, čistý obrat 500 000 EUR a zachováním kritéria pro počet zaměstnanců s tím, že stále platí povinnost sestavit účetní závěrku. Jak je patrné z dalšího textu, kritéria se v následujícím roce změnila.

V březnu letošního roku⁴ byla vydána směrnice o roční účetní závěrce pro mikrosubjekty. Jak směrnice uvádí, mikrosubjekty se většinou zabývají podnikáním na místní nebo regionální úrovni, málokdy jejich podnikání přesahuje hranice států. Mikrosubjekty jsou důležité, protože vytvářejí nová pracovní místa, vytvářejí nové hospodářské činnosti. Z hlediska vedení účetnictví a vykazování mají zpravidla stejná pravidla jako větší společnosti, což pro ně představuje zátěž, která není úměrná jejich velikosti. Nová směrnice se proto zabývá možnostmi osvobodit mikrosubjekty od některých povinností, které pro ně mohou představovat zbytečně náročnou administrativní zátěž. Cílem směrnice je dát členským státům možnost vytvořit mikrosubjektům v účetním výkaznictví velmi jednoduché prostředí.

Neznamená to, že by mikrosubjekty byly zbaveny povinnosti vedení účetnictví, ale členské státy mohou zohlednit konkrétní podmínky a potřeby svých ekonomik. V souladu s touto směrnicí mohou členské státy stanovit osvobození od některých povinností pro společnosti, které k rozvahovému dni nepřekročí limity dvou z těchto tří kritérií (mikrosubjekty):

- celková bilanční suma: 350 000 EUR,
- čistý obrat: 700 000 EUR,

⁴ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/6/EU ze dne 14. března 2012, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, pokud jde o mikrosubjekty.

- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období: 10.

Z výše uvedených kritérií je patrné, že došlo oproti změně návrhu z roku 2011 k navýšení limitů jak pro bilanční sumu, tak pro čistý obrat. Mikrosubjekty musí v současnosti vykazovat účetní události v souladu s akruálním principem, u všech položek bez ohledu na významnost, což se ukazuje jako zatěžující. Ve směrnici je proto členským státům dovoleno osvobodit mikrosubjekty od povinnosti vypočítávat a vykazovat akruální položky ve všech ostatních případech kromě akruálního vykázání nákladů na pořízení surovin, materiálů a polotovarů vlastní výroby, na snížení hodnot, na osobní náklady a na daně. Sníží se tak administrativní zatížení u nevýznamných položek.

Další oblast výkaznictví, která je zatěžující, je zveřejňování ročních účetních závěrek (IFAC, 2006). Proto by členské státy měly mít možnost osvobodit mikrosubjekty od obecného požadavku zveřejňování. Podmínkou osvobození by bylo poskytnutí údajů rozvahy v souladu s vnitrostátním právem nejméně jednomu určenému příslušnému orgánu a jejich předání do registru pro hospodářské subjekty, aby bylo možné získat na požádání jejich kopii.

Velmi významnou oblastí regulace se stává používání reálné hodnoty. Oceňování reálnými hodnotami by však vyžadovalo zveřejnit podrobné údaje k vysvětlení, na jakém základě byla reálná hodnota některých položek stanovena. To ale odporuje novému režimu mikrosubjektů co se týká zveřejňování, které je v komentáři velmi omezené. Zároveň by však nedostatečné informace v komentáři mohlo uživatele účetní závěrky uvést v omyl. Členské státy by proto neměly povolovat ani nařizovat, aby se při sestavování účetní závěrky používaly jako základ reálné hodnoty. Mikrosubjekty, které si přejí nebo potřebují používat reálnou hodnotu, tak budou nadále moci činit v rámci jiných režimů podle této směrnice, jestliže členský stát takové používání povolí nebo nařídí.

Členské státy mohou povolit sestavit případně pouze zkrácenou rozvahu, ve které jsou odděleně vykázány alespoň ty položky, které jsou v člancích 9 a 10 původní Čtvrté směrnice označeny písmeny. Co se týká výsledovky, mohou členské státy povolit sestavit pouze zkrácenou výsledovku, ve které jsou odděleně vykázány alespoň následující položky: čistý obrat; ostatní výnosy; náklady na suroviny a materiál a polotovary vlastní výroby; osobní náklady; úpravy hodnot; ostatní náklady; daň; zisk nebo ztráta. Pokud členské státy povolí sestavovat zkrácenou rozvahu a zkrácenou výsledovku, tak směrnice takto sestavenou účetní závěrku považuje za účetní závěrku podávající pravdivý a věrný obraz.

Pokud mikrosubjekty mají být konsolidovány podle směrnice Rady 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, je nutné tuto skutečnost respektovat, a zabezpečit, aby výjimky stanovené v této směrnici neměly vliv na povinnost sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu se směrnicí 83/349/EHS.

Hlavní uživatelé závěrek mikrosubjektů budou pravděpodobně požadovat spíše specifické informace (například banky se zajímají o zpětně získatelnou částku, daňové úřady se zajímají o zdanitelný zisk) než zveřejnění různorodých informací nebo akruální účetní informace u nevýznamných položek. Současně společnosti, které musí vytvořit v zásadě investorsky orientovanou závěrku, obětují čas a peníze účetním technikám, které nepoužijí k žádnému účelu a pouze uspokojí požadavky vyplývající ze zákonů. Rovněž často potřebují pomoc externích účetních, aby účetní závěrku vůbec sestavili, protože tyto techniky jsou často složité a nejsou podstatou odbornou schopností manažerů mikrosubjektů. Ze stejných důvodů statutární závěrka zřídka poskytuje užitečné informace pro manažery. Navíc většina dodatečných informací není předmětem zájmů zainteresovaných stran v malých a středních podnicích.

Závěr

Tento článek se zabývá povinnostmi, které přináší směrnice regulující účetnictví a účetní výkaznictví mikrosubjektů v souvislosti s návrhem změn Čtvrté a Sedmé směrnice ES. Nová směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/6/EU, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, pokud jde o mikrosubjekty byla vydána v březnu 2012. Pokud se členské státy rozhodnou využít kterékoli možnosti stanovené ve směrnici a zároveň zohlední zejména situaci na vnitrostátní úrovni v souvislosti s počtem společností, které splňují velikostní kritéria, mají povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné k dosažení souladu s touto směrnicí.

Komise má zároveň povinnost předložit Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru zprávu o situaci mikrosubjektů. Tuto zprávu musí předložit do dubna 2017. Ve zprávě se bude především hodnotit situace na vnitrostátní úrovni, pokud jde o počet společností odpovídajících velikostním kritériím a snížení administrativní zátěže díky výjimce z požadavku zveřejňování. Z této povinnosti, kterou Komise má, se dá předpokládat, že zadá úkol na vypracování studie nebo analýzy situace v jednotlivých členských státech prostřednictvím zástupců Výboru pro regulaci účetnictví (ARC), který byl zřízen Komisí především k monitorování procesu implementace IFRS do právních systémů členských států EU.

Směrnice pro mikrosubjekty by se však neměla transponovat takovým způsobem, že by se přistoupilo pouze ke zjednodušení účetnictví a výkaznictví, aniž by se bral v úvahu přínos, který samotný proces vedení účetnictví a sestavování výkazů pro mikrosubjekty samotné a jejich partnery přináší. Na základě zveřejněné směrnice pro mikrosubjekty a z dalších dostupných informací bych doporučila provést nejprve empirický výzkum zaměřený na uživatele účetních výkazů mikrosubjektů a jejich potřeb. Teprve na základě výsledků analýzy potřeb uživatelů účetních výkazů mikrosubjektů v určitém konkrétním státu bych rozpracovala příslušnou směrnici.

Literatura:

- [1] Collis, J. – Jarvis, R. (2000): *How Owner-Managers Use Accounts*. London, Centre for Business Performance. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2000.
- [2] Consortium (CapGemini, Deloitte, Ramboll) (2008): *Final report. Measurement Data and Analysis. EU Project on Baseline Measurement and Reduction of Administrative Costs*. [on-line], Brussels, European Commission, c2008, [cit. 10.9. 2012], <http://ec.europa.eu/dgs/secretariat_general/admin_burden/docs/enterprise/documents/files/company_law_m3-4_corrigendum_dec09_en.pdf>.
- [3] EC (2007): *Communication from the Commission on a Simplified Business Environment for Companies in the Areas of Company Law, Accounting and Auditing. (COM(2007) 394 Final)*. [on-line], Brussels, European Commission, c2007, [cit. 10.9. 2012], <http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/simplification/com2007_394_en.pdf>.
- [4] EC (2008): *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Think Small First. A Small Business Act for Europe (SEC(2008) 2102)*. [on-line], Brussels, European Commission, c2012, [cit. 10.9. 2012], <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2008:2102:FIN:EN:PDF>>.

- [5] EC (2009a): *Better Regulation – Administrative Costs*. [on-line], Brussels, European Commission, c2009, [cit. 10. 9. 2012],
<http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/admin_costs_en.htm>.
- [6] EC (2009b): *Commission Staff Working Document Accompanying Document to the Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council Amending Council Directive 78/660/EEC on the Annual Accounts of Certain Types of Companies as regards Micro-Entities*. (COM (2009)83 Final). [on-line], Brussels, European Commission, c2009, [cit. 10. 9. 2012],
<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2009:0206:FIN:EN:PDF>>.
- [7] EC (2011a): *More Responsible Businesses Can Foster More Growth in Europe*. Reference IP/11/1238. [on-line], Brussels, European Commission, c2011, [cit. 10.9. 2012],
<<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1238>>.
- [8] EC (2011b): *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the Annual Financial Statements, Consolidated Financial Statements and Related Reports of Certain Types of Undertakings* (COM(2011) 684 Final). [on-line], Brussels, European Commission, c2011, [cit. 10.9. 2012],
<http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/sme_accounting/review_directives/COM_2011_684_en.pdf>.
- [9] EC (2012): *Small and Medium-sized Enterprises*. [on-line], Brussels, European Commission, c2012, [cit. 10.9. 2012],
<http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm>.
- [10] Eierle, B. – Haller, A. (2009): *Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-sized Entities? Empirical Evidence from Germany*. Accounting in Europe, 2009, roč. 6, č. 2, s. 195-230.
- [11] EP (2008a): *European Parliament Resolution of 21 May 2008 on a Simplified Business Environment for Companies in the Areas of Company Law, Accounting and Auditing* (2007/2254(INI)). [on-line], Strasbourg, European Parliament, c2012, [cit. 10.9. 2012],
<<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0220+0+DOC+XML+V0//EN>>.
- [12] EP (2008b): *European Parliament Resolution of 24 April 2008 on International Financial Reporting Standards (IFRS) and the Governance of the International Accounting Standards Board (IASB)* (2006/2248(INI)). [on-line], Strasbourg, European Parliament, c2012, [cit. 10. 9. 2012],
<<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P6-TA-2008-0183&language=EN>>.
- [13] IFAC (2006): *Micro-Entity Financial Reporting: Perspectives of Preparers and Users*. New York, International Federation of Accountants, c2006, [cit. 10. 9. 2012],
<<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/micro-entity-financial-repo-1.pdf>>.
- [14] Žárová, M. (2006): *Regulace evropského účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2006.
- [15] Žárová, M. (2007): *Transpozice pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva*. In: Strouhal, J. (ed.): *Účetní výkaznictví*. Praha, Siemens, 2007, s. 160-162.

Regulace účetnictví a výkaznictví mikrosubjektů

Marcela Žárová

ABSTRAKT

Účetnictví bylo označeno jako jedna z klíčových oblastí, v nichž by bylo možno snížit administrativní zátěž společností v Evropské unii. Velikostní kritéria pro mikropodniky uvedené v návrhu nové směrnice, která nahrazuje Čtvrtou a Sedmou směrnicí ES, mohou být pro potřeby účetnictví příliš vysoká. Proto byla zavedena podskupina mikropodniků, tzv. „mikrosubjekty“, která zahrnuje společnosti s nižšími velikostními kritérii, která se týkají celkové bilanční sumy a čistého obrátu, než jsou kritéria stanovená pro mikropodniky. Požadavky na regulaci mikrosubjektů jsou obsaženy v samostatné směrnici vydané v březnu 2012. Členské státy by měly při rozhodování o tom, jak nebo zda zavést režim pro mikrosubjekty, vzít v úvahu konkrétní podmínky a potřeby svých vlastních trhů.

Klíčová slova: Mikropodnik; Mikrosubjekt; Směrnice ES.

Accounting and Reporting Regulation of Micro-entities

ABSTRACT

Accounting has been identified as one of the key areas in which administrative burdens for companies within the European Union may be reduced. As the size criteria for micro-enterprises in the proposed new Directive, replacing the Fourth and Seventh EC Directive, may be too high for accounting purposes, a sub-group of micro-enterprises, so-called "micro-entities", were introduced to cover companies with lower size criteria for balance sheet total and net turnover than those laid down for micro-enterprises. Regulatory requirements are proposed in EC Directive for micro-enterprises issued in March 2012. Member States should take into account the specific conditions and needs of their own markets when making decisions about how or whether to implement a micro-entity regime.

Key words: Micro-enterprise; Micro-entities; EC directive.

JEL classification: M41.