

Univerzita Karlova v Praze

Fakulta sociálních věd

Institut ekonomických studií

Rigorózná práce

2007

Ivan Murko

Univerzita Karlova v Praze

Fakulta sociálních věd

Institut ekonomických studií

Rigorózná práca

**Česká úprava účtovníctva v kontexte európskeho
práva a Medzinárodných štandardov účtovného
výkazníctva: Interhotel Olympik**

Vypracoval: Mgr. Ivan Murko

Konzultant: Ing. Irena Kémeny

Externý konzultant: Ing. Květa Žaloudková

Akademický rok: 2007 / 2008

Prehlásenie:

Prehlasujem, že som rigoróznou prácu vypracoval samostatne a použil som len uvedené pramene a literatúru.

Praha, 4.12.2007

.....

Mgr. Ivan Murko

Pod'akovanie

Na tomto mieste by som sa chcel poďakovať môjmu odbornému vedúcemu **Ing. Irene Kémeny** za odborné a obsahové rady.

Zároveň ďakujem môjmu externému konzultantovi **Ing. Květe Žaloudkovej** za jej hodnotné pripomienky a rady k vypracovaniu tejto rigorózneho práce.

Abstrakt

Rigorózna práca sa zaoberá analýzou českej úpravy účtovníctva, jej zasadením do kontextu európskeho účtovného práva a Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva. Pritom sleduje ako všeobecnú rovinu existujúcich rozdielov, tak ich konkrétne vplyvy. Cieľom práce je predovšetkým vykreslenie odlišností v účtovných postupoch i celkovej koncepcii účtovníctva. Zároveň práca hodnotí dôsledky týchto rozdielov v súčasnosti i blízkej budúcnosti. Skladá sa z úvodnej kapitoly a štyroch hlavných častí.

Úvodná kapitola pojednáva o modernej teórii účtovníctva, pričom sa venuje i regulácii účtovníctva a skutočnostiam, ktoré zapríčiňujú rozdielnosť účtovných systémov vo svete.

Druhá časť sa zaoberá súčasným stavom právnej úpravy účtovníctva v Českej republike. Vykresľuje základné účtovné právne normy a následne podáva súhrnný pohľad v záverečnom zhodnotení.

Nasledujúca kapitola predstavuje európske účtovné právo, a súčasne sa venuje Medzinárodným štandardom účtovného výkazníctva (IFRS). Obe úpravy rozoberá relatívne podrobne z dôvodu poskytnutia komplexného pohľadu na ich vývoj a súčasnú situáciu. Záver kapitoly uvádza stručné priblíženie amerických Všeobecne uznávaných účtovných zásad, hlavne pre ich medzinárodný vplyv, a predovšetkým spoluprácu tvorcov týchto zásad s orgánmi IFRS.

Vo štvrtej časti práce je dávaný priestor existujúcim rozdielom medzi českou úpravou účtovníctva a IFRS, a to vo všeobecnej i konkrétnej rovine.

Záverečná kapitola predostiera a hodnotí celkové dopady týchto odlišností na Českú republiku, pričom individuálne dôsledky prezentuje na konkrétnom príklade spoločnosti Interhotel Olympik, a.s. Taktiež v nej nájdeme predikciu možného postupu ČR pred prijatím IFRS.

V závere práce sú vymenované klady i zápory medzinárodných účtovných štandardov, pričom je zdôraznený pozitívny potenciálny dopad na Českú republiku v prípade ich prijatia, neopomínajúc potrebu existencie štandardu pre malé a stredné podniky.

Abstract

The rigorous thesis deals with an analysis of the Czech accounting framework and its embedding into the context of the European accounting law and the International Financial Reporting Standards. At the same time it follows both the general level of existing differences, and their concrete effects. Primarily, the goal of this thesis is to present the differences in accounting procedures as well as in the general accounting concept. Alongside the thesis evaluates the consequences of these differences presently and in the near future. The thesis consists of a preliminary chapter and four main sections.

The preliminary chapter concerns modern accounting theory, whereas addressing also accounting regulation and the facts which cause dissimilarity of accounting systems in the world.

The second section follows present status of the legal accounting framework in the Czech Republic. It describes primary accounting rules of law and then reports a summary view in the final assessment.

The following chapter presents the European accounting law, and simultaneously devotes itself to the International financial reporting standards (IFRS). Both regulations are analyzed relatively closely for reasons of giving a complex view of their development and present situation. The conclusion of the chapter mentions brief outline of the American Generally Accepted Accounting Principles, mainly due to its international influence, and above all due to cooperation of authors of these principles with bodies of IFRS.

In the fourth section of the thesis there are actual differences between Czech accounting framework and IFRS displayed, specifically on the general as well as concrete level.

The final chapter reveals and evaluates total effects of these differences on the Czech Republic, whereas individual consequences are presented in a specific example of Interhotel Olympik, Inc. Similarly we can find a prediction of possible procedures of the Czech Republic prior to the acceptance of the IFRS.

The conclusion of the thesis lists pros and cons of the International Financial Reporting Standards, emphasizing the positive potential impact on the Czech Republic in case of their acceptance, not omitting the need for existence of a standard for small and medium enterprises.

Obsah

| | |
|---|------------------|
| Zoznam použitých skratiek | 4 |
| <u>1. Súčasná teória účtovníctva</u> | <u>6</u> |
| 1.1. Stručná história | 6 |
| 1.2. Moderné účtovníctvo | 8 |
| 1.3. Prečo existujú rozdiely v účtovaní? | 9 |
| 1.3.1. Induktívny prístup | 10 |
| 1.3.2. Deduktívny prístup | 11 |
| 1.3.2.1. Mikroekonomický model finančného účtovníctva | 11 |
| 1.3.2.2. Makroekonomický model finančného účtovníctva | 12 |
| 1.3.3. Kultúrno-sociálny prístup | 12 |
| 1.4. Regulácia účtovníctva | 14 |
| 1.4.1. Regulácia právnou normou | 14 |
| 1.4.2. Regulácia účtovnými štandardmi | 16 |
| 1.4.3. Kombinácia účtovných štandardov a právnej normy | 17 |
| <u>2. Česká úprava účtovníctva</u> | <u>19</u> |
| 2.1. Zákon o účtovníctve | 20 |
| 2.2. Vyhlášky pre jednotlivé typy účtovných jednotiek | 21 |
| 2.3. České účtovné štandardy | 22 |
| 2.4. Národná účtovná rada a jej Interpretácie | 23 |
| 2.5. Zhrnutie a zhodnotenie českej právnej úpravy účtovníctva | 24 |
| <u>3. Medzinárodné účtovníctvo</u> | <u>27</u> |
| 3.1. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva | 28 |
| 3.1.1. Orgány a inštitúcie IFRS | 29 |
| 3.1.1.1. IASC a IASB v minulosti | 30 |
| 3.1.1.2. IASB dnes a postup prijímania jednotlivých štandardov | 35 |
| 3.1.2. Konceptný rámec IFRS pre zostavovanie a predkladanie účtovnej závierky | 38 |
| 3.1.2.1. Cieľ a obsah účtovnej závierky | 39 |

| | |
|--|-----------|
| 3.1.2.2. Užívatelia účtovnej závierky | 40 |
| 3.1.2.3. Základné predpoklady spracovania účtovnej závierky | 41 |
| 3.1.2.4. Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky | 41 |
| 3.1.2.5. Spôsob rozpoznania a oceňovania základných prvkov účtovnej závierky | 43 |
| 3.1.2.6. Poňatie kapitálu a uchovanie kapitálu | 44 |
| 3.1.3. Zhodnotenie Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva | 45 |
| 3.2. Harmonizácia účtovníctva v rámci EÚ | 47 |
| 3.2.1. Prvá etapa - vydanie smerníc EÚ pre účtovníctvo | 48 |
| 3.2.1.1. Štvrtá smernica | 49 |
| 3.2.1.2. Siedma smernica | 53 |
| 3.2.1.3. Smernica o povinnom audite ročných a konsolidovaných účtovných závierok | 54 |
| 3.2.2. Druhá etapa - nová stratégia harmonizácie účtovníctva | 56 |
| 3.2.3. Tretia etapa - modernizácia smerníc EÚ pre účtovníctvo | 59 |
| 3.2.4. Štvrtá etapa - završenie modernizácie účtovných smerníc | 60 |
| 3.2.5. Mechanizmus implementácie a dodržiavania štandardov v EÚ | 61 |
| 3.2.5.1. Implementácia štandardov do právneho systému kontinentálnej Európy | 61 |
| 3.2.5.2. Mechanizmus zabezpečenia dodržiavania pravidiel v rámci EÚ | 63 |
| 3.2.6. Zhodnotenie európskej úpravy účtovníctva a jej zblížovania s IFRS | 64 |
| 3.3. US GAAP | 67 |
| 3.3.1. Čo sú US GAAP? | 67 |
| 3.3.2. Spolupráca tvorcov IFRS a US GAAP | 68 |

4. Odlišnosti medzi IFRS a českou úpravou účtovníctva vo všeobecnej

| | |
|---|-----------|
| <u>i konkrétnej rovine</u> | 70 |
| 4.1. Všeobecná úroveň rozdielov | 70 |
| 4.2. Konkrétne odlišnosti | 73 |
| 4.2.1. Vykazovanie v účtovných závierkach | 73 |
| 4.2.2. Rozdiely v konkrétnych položkách výkazov | 75 |
| 4.2.3. Odlišné postupy účtovania | 78 |

| | |
|--|------------|
| 5. Dopady rozdielov českej úpravy účtovníctva voči IFRS v súčasnosti a v najbližších rokoch: Interhotel Olympik | 81 |
| 5.1. Všeobecná úroveň dopadov rozdielov | 81 |
| 5.1.1. Dopady rozdielov na jednotlivé spoločnosti v ČR | 81 |
| 5.1.1.1. Komplexný pohľad | 81 |
| 5.1.1.2. Dopad na malé a stredné podniky | 83 |
| 5.1.2. Dopady na štát | 85 |
| 5.2. Interhotel Olympik, a.s. | 87 |
| 5.2.1. Budúci vývoj spoločnosti | 89 |
| 5.2.2. Súvaha hotela podľa IFRS za roky 2005 a 2006 | 89 |
| 5.2.3. Dopady rozdielnych súvah | 92 |
| 5.3. Možný postup Českej republiky pred úplným prijatím IFRS | 93 |
| 6. Záver | 95 |
| 7. Zoznam prameňov a použitej literatúry | 97 |
| 8. Prílohy | 104 |
| 9. Téma rigoróznej práce | 115 |

Zoznam použitých skratiek

- ARC - Accounting Regulatory Committee = Výbor pre reguláciu účtovníctva
- CESR - Committee of European Securities Regulator = Výbor európskych regulátorov cenných papierov
- EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group = Poradná skupina pre účtovné výkazníctvo v Európe
- EFTA - European Free Trade Association = Európske združenie voľného obchodu
- EK - European Commission = Európska komisia
- ES - Európske spoločenstvo
- EÚ - Európska únia
- FASB - Financial Accounting Standards Board = Rada pre finančné účtovné štandardy
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens = Európska účtovnícka federácia
- FIN - FASB Interpretation = Interpretácie účtovných štandardov FASB
- GAAP - Generally Accepted Accounting Principles = Všeobecne uznávané účtovné princípy
- IAS - International Accounting Standard = Medzinárodný účtovný štandard
- IASB - International Accounting Standards Board = Rada pre medzinárodné účtovné štandardy
- IASCF - International Accounting Standards Committee Foundation = Nadácia výboru pre medzinárodné účtovné štandardy
- IFAC - International Federation of Accountants = Medzinárodná účtovnícka federácia
- IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee = Výbor pre interpretácie medzinárodného účtovného výkazníctva
- IFRS - International Financial Reporting Standard = Medzinárodný štandard účtovného výkazníctva
- IOSCO - International Organization of Securities Commissions = Medzinárodná organizácia komisií pre cenné papiere

- ISA - International Standards of Auditing = Medzinárodné auditorské štandardy
- KAČR - Komora auditorov Českej republiky
- NYSE - New York Stock Exchange = Newyorská burza cenných papierov
- OECD - Organization for Economic Co-operation and Development = Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj
- SAC - Standards Advisory Council = Poradný výbor pre štandardy
- SBEO - Supervisory Board of European Organizations = Dozorná rada európskych organizácií
- SEC - Securities and Exchange Commission, USA = Komisia pre cenné papiere, USA
- SFAC - Statement of Financial Accounting Concepts = Koncepčný rámec finančného účtovníctva
- SFAS - Statements of Financial Accounting Standards = Účtovné štandardy
- SIC - Standing Interpretations Committee = Stály interpretačný výbor
- SMEs - Small and medium enterprises = Malé a stredné podniky
- TB - Technical Bulletin = Technický vestník
- TEG - Technical expert group = Technická expertná skupina

1. Súčasná teória účtovníctva

1.1. Stručná história

Vo všeobecnosti je účtovníctvo chápané ako disciplína ekonomickej vedy. Táto práca sa zaoberá stavom účtovníctva v súčasnosti a predkladá strednodobý odhad vývoja do budúcnosti. Pre pochopenie súvislostí a hlavne východísk účtovníctva je však podstatná i história tohoto odvetvia.

Korene účtovníctva siahajú do obdobia staroveku, spojeného s rozvojom obchodu a s potrebou evidencie majetku za účelom výberu daní a jeho základy je možné poznať už z obdobia približne 4 500 rokov pred Kristom. Zároveň však nie je ľahké popísať jasné predpoklady vzniku účtovníctva. Ananias Charles Littleton¹ uviedol sedem základných podmienok nutných pre vznik systematického vedenia účtovných kníh:²

1. súkromné vlastníctvo - vedenie účtovných kníh sa sústreďuje na záznamy o pohybe majetku a majetkových práv,
2. kapitál - v zmysle investovateľného majetku. V prípade jeho absencie nie je možné hovoriť o plnohodnotnom obchodovaní ani o úvere a pod.,
3. obchodovanie - všeobecná zmena tovarov, ktorá pri existencii iba lokálnej úrovne dostatočne nestimulovala obchodníkov k vytvoreniu organizovaného systému záznamov,
4. úver - ten posilnil potrebu vytvoriť zápis, ktorý by dokladal existenciu takejto transakcie,
5. písmo - umožňuje trvalý záznam a jeho nezávislosť na ľudskej pamäti,
6. peniaze - prostriedok zmeny, nakoľko účtovníctvo bolo v prípade barterových obchodov zbytočné,
7. znalosť aritmetiky - zabezpečovala správnosť vedenia jednotlivých účtov a účtovných záznamov.

Už v Mezopotámii viedol Chammurapiho zákonník k systému súpisov obchodných transakcií. Starovekí Egypťania poznali primitívne účtovníctvo, v Grécku postúpili na úroveň hodnotového vyjadrenia transakcií v peňažných

¹ Ananias Charles Littleton (1886 – 1974) bol profesorom na Illinoiskej univerzite. Je autorom mnohých kníh s účtovnou tematikou.

² Littleton, A. C.: „Accounting Evolution to 1900“, Russell and Russell, New York, 1966, str. 12

jednotkách a dokonca sa u tzv. „verejných účtovníkov“ vyvinul systém záznamov do denníka a knihy príjmov a výdajov.³

Pre účtovníctvo stredoveku bola typická skôr stagnácia než rozvoj. Využitie našlo predovšetkým pre účely zdanenia poddaných.

Bezpochyby najpodstatnejším prvkom vývoja bolo vynájdenie systému **podvojného účtovníctva** ako nástroja lepšie zachycujúceho komplexnosť účtovných operácií. „Vynález“ tohto spôsobu účtovania je pripisovaný talianskym obchodníkom a datuje sa do 14.-15. storočia. Najvýznamnejšie postavenie mali v tej dobe mestá Florencia, Benátky a Janov. Tam pravdepodobne vznikli i základy toho, čo sa v modernom svete označuje ako účtovníctvo. Išlo o systém zápisov, avšak bez: „ ...cieľavedomého projektu a bez jasného formulovania oných základných princípov, na ktorých dnes stojí finančné účtovníctvo.“⁴

Podrobne sa o ňom dozvedáme z traktátu XI. diela Luca Pacioliho „Všetko o aritmetike, geometrii a proporcionalite“⁵ z roku 1494. Tento systém umožňoval udržiavať prehľad o veľkom množstve obchodných operácií a taktiež ním bolo možné kontrolovať výšku výdajov.

Nasledujúcich niekoľko storočí vývoj účtovníctva stagnoval a k inováciám dochádzalo iba sporadicky. Neskôr, v priebehu 18. a 19. storočia, boli do účtovania implementované techniky nákladového účtovníctva a výkazy bývali prezentované verejnosti, väčšinou akcionárom.

V priebehu 16.-20. storočia existoval okrem jednoduchého a podvojného ešte tretí spôsob účtovania, tzv. kamerálna sústava, ktorá predstavovala akýsi prechod medzi dvoma zmienenými spôsobmi účtovania. V nej bola vedená evidencia príjmov a výdajov a knihy zásob a majetku.

³ Denník = adversarium; kniha príjmov a výdajov = codex accepti et expensi.

⁴ Kovanicová, D.: „Ohľadnutí za vznikem a vývojem účetnictví“, Účetnictví 3/2005, 2005, str. 17. Pozn.: preklad autora.

⁵ V origináli „Suma de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita“.

1.2. Moderné účtovníctvo

Postupný vývoj dostal účtovníctvo až do podoby, akú poznáme dnes: „Účtovníctvo je systém evidencie ekonomických udalostí vyplývajúcich z činnosti účtovných jednotiek, ktorého cieľom je podať verný a poctivý obraz o tejto ich činnosti a o výsledkoch ich hospodárenia.“⁶ Práve v súvislosti s týmto cieľom sa účtovníctvo stáva: „...nástrojom pre sledovanie a zobrazenie stavov, tokov a výsledkov podnikateľskej činnosti v peňažných jednotkách.“⁷

Medzi základné charakteristiky teórie moderného podvojného účtovníctva patria predovšetkým:

1. *obojstranný princíp*,⁸
2. *účtovanie v jednotnej mene*,
3. *existencia kapitálu*,
4. *poňatie zisku, resp. straty*,
5. *stanovenie účtovného obdobia*,
6. *nepretržitosť jeho vedenia*.

Výraz „verne a poctivo“ v uvedenej definícii účtovníctva znamená fakt, že účtovné výkazy zobrazujú stavy a pohyby jednotlivých položiek na základe dvoch hlavných zásad, a síce:

- podľa pravdivého stavu,
- podľa známych a platných predpisov.

Z oboch vyššie uvedených princípov zobrazovania hneď vyvstáva otázka, o aký stav a predpisy ide, t.j. akú konkrétnu podobu dnes účtovníctvo v jednotlivých krajinách má a do akej miery sa v nich od seba odlišuje.

⁶ Pelikánová, I.: „Obchodní právo. 1.díl“, ASPI a.s., Praha, 2005, str. 323. Pozn.: preklad autora.

⁷ <http://www.poradce.cz> (28.11.2007). Pozn.: preklad autora.

⁸ Myslí sa tým skutočnosť, že každý účtovný prípad je zaznamenaný na dva, prípadne viac syntetických účtov.

1.3. Prečo existujú rozdiely v účtovaní?⁹

Vo všeobecnosti je s určitosťou možné vylúčiť globálnu uniformitu v systéme účtovania. Vo svete existuje mnoho rozdielnych účtovných systémov a prostým dôvodom ich vzniku je okrem iného hlavne rôznorodý historický vývoj v jednotlivých oblastiach ako i dlhodobé politické vplyvy. Najčastejšie znaky a príčiny odlišností v systéme účtovania a vo výstupoch jednotlivých krajín, sú predovšetkým:¹⁰

1. *miera regulácie účtovníctva v rámci jednotlivých právnych systémov,*
2. *vzťah účtovníctva a daní,*
3. *prevažujúci typ podnikateľských jednotiek,*
4. *účtovná a auditorská profesia,*
5. *stupeň implementácie zásady opatrnosti pri vykazovaní výsledku hospodárenia,*
6. *vykazovanie dane zo zisku,*
7. *účtovná teória,*
8. *vymedzenie okruhu užívateľov účtovných výkazov,*
9. *voľba oceňovacích veličín, hlavne potom rozsah uplatnenia historických cien,*
10. *stupeň zohľadnenia inflácie,*
11. *významné ekonomické a účtovné prípady,*
12. *externé vplyvy.*

„Najvýraznejšou väzbou medzi faktormi, ktoré sú príčinou odlišností účtovných systémov, sa javí väzba medzi účtovníctvom, právnym systémom s určitým typom právnej kultúry a spôsobom financovania účtovných jednotiek.“¹¹ V tomto poňatí sa dominantným stáva právo a právny systém, ktorý sa zároveň javí ako najpodstatnejšie hľadisko porovnávania konkrétnych krajín, neopomínajúc pritom dôležitosť ostatných kritérií.¹²

⁹ Pre vypracovanie celej podkapitoly som primárne použil zdroj: Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004

¹⁰ Kovanicová, D. a kol.: „Finanční účetnictví. Světový koncept“, Polygon, Praha, 2003, str. 2, a taktiež Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 8.

¹¹ Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 10. Pozn.: preklad autora.

¹² Pre teoretické zohľadnenie vymenovaných kritérií rozdielnosti účtovníctva medzi úpravou platnou v ČR a medzinárodnými štandardmi účtovného výkazníctva pozri kap. 4.1.

Na rozdielnosť krajín v postupoch účtovania je možné nazerať viacerými teoretickými spôsobmi. V rámci klasifikácie, resp. triedenia jednotlivých účtovných systémov, je možné vziať do úvahy všeobecne buď indukčný, dedukčný alebo kultúrno-sociálny prístup.

1.3.1. Indukčný prístup

Pri indukčnom delení sa jedná o postup od konkrétnej krajiny ku všeobecnému zaradeniu. Podľa tejto predlohy rozdelil Mueller¹³ krajiny do niekoľkých modelov:

- *Anglosaský model* - koncept spočíva v úlohe účtovníctva uspokojiť predovšetkým informačnú úlohu voči užívateľom účtovných výkazov, ktorými sú prevažne investori. Účtovníctvo nie je ovplyvnené daňovými hľadiskami. Regulácia tohto systému funguje na základe zvykového práva, existuje teda väčšia voľnosť v prispôbovaní sa novým trendom. Môžeme sem zaradiť napr. Veľkú Britániu, USA, či Holandsko.
- *Juhoamerický model* – pre vysokú infláciu sa v krajinách Južnej Ameriky využíva tzv. inflačné účtovníctvo pre lepšie premietnutie reality do účtovných výkazov. Prednostná úloha je uspokojiť daňové orgány a vládu, čo v podstate znamená rovnosť účtovných a daňových podkladov.
- *Kontinentálny model* – zahŕňa krajiny „západnej“ Európy, t.j. kontinentálne európske štáty okrem postkomunistických, ďalej Japonsko a francúzsky hovoriace africké krajiny. Systém účtovníctva je regulovaný právnymi normami, takže je do veľkej miery ovplyvnený daňovými aspektmi, čo istým spôsobom skresľuje verný obraz o podniku.
- *Zmiešaný model* – sem môžeme zaradiť ostatné krajiny, hlavne tie, ktoré sú v štádiu transformácie z centrálne plánovanej na tržnú ekonomiku. Napr. štáty bývalého Sovietskeho zväzu a severná a východná Európa, vrátane Slovenska a Českej republiky.

Okrem tohto členenia je možné dospieť i k inej klasifikácii, a to či už na základe geografického rozpoloženia, historických vplyvov alebo podľa rôznych iných prístupov, ktoré však v konečnom dôsledku vedú k porovnateľnému rozdeleniu.¹⁴

¹³ Mueller, G., Meek, G. K., Gernon, H.: „Accounting – an International Perspective“, Irwin, McGraw-Hill, 1994

1.3.2. Deduktívny prístup

Použitie dedukcie v tomto prípade naopak znamená aplikáciu všeobecného modelu na konkrétne krajiny. V súvislosti s tým je potrebné konfrontovať národnú politiku so sférou jednotlivých podnikov. Uvedeným spôsobom sa postupne vykryštalizovali dva základné koncepty deduktívneho prístupu – mikroekonomický a makroekonomický.

1.3.2.1. Mikroekonomický model finančného účtovníctva¹⁵

V rámci chápania modelu sú jednotlivé súkromné podniky a firmy dôležité individuálnymi prvkami celej sféry. Ich záujmy sú prvoradé a účtovný systém sa im podriaďuje. To zabezpečuje pružnosť prispôbovania a ekonomickú stabilitu firmy. Model vychádza zo štyroch základných postulátov:

1. *najdôležitejšou jednotkou ekonomiky je individuálna firma,*
2. *hlavnú politiku firmy predstavuje snaha zaistiť pokračovanie svojej existencie,*
3. *najlepšou politikou pre prežitie firmy je optimalizácia,*
4. *ekonomické analýzy predstavujú základný koncept účtovníctva ako stavebného piliera ekonomiky.*

Základným východiskom k fungovaniu podniku je teda optimálny pomer vlastných a cudzích zdrojov v zmysle ekonomickej optimalizácie. Firmy k tomu využívajú takú stratégiu, ktorá zaistí aspoň zachovanie vlastného kapitálu, t.j. politika založená na reprodukcii nákladov. K tomu je dôležité zhotovovanie celkových i čiastkových výkazov na báze rôznych analýz, pričom dôležitá je manažérska funkcia.

K tomuto modelu sa prikláňajú i Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva (IFRS)^{16 17}.

¹⁴ Pre porovnanie pozri napr. Nair, R.D., Frank, W.G.: „The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classification“, Accounting Review, 1980, str. 429.

¹⁵ V súčasnosti sa namiesto jednoduchého pojmu účtovníctvo používa presnejšie označenie finančné účtovníctvo, resp. finančné výkazníctvo, čo v účtovnej praxi znamená účtovanie v účtovných triedach 0 až 7.

¹⁶ IFRS = International Financial Reporting Standard (s)

¹⁷ Pozri kap. 3.1.

1.3.2.2. Makroekonomický model finančného účtovníctva

Základný koncept modelu predstavuje idea toho, že ciele podnikov a firiem sa musia podriaďiť a prispôbiť štátnemu záujmu. Tento vplyv však nie je absolútny. Medzi firmou a štátom funguje istá reciprocita, nakoľko firma je súčasť verejnosti. Preto má makroekonomický model niekoľko hlavných zásad:

1. *firma je základnou jednotkou štátnej ekonomiky,*
2. *firma dosiahne najlepšie výsledky úzkou koordináciou činnosti s politikou štátu,*
3. *verejný záujem firma zaistí tým, že svoje finančné účtovníctvo úzko prepojí so štátnou politikou a ekonomikou.*

Verejný záujem je v modeli veľmi dôležitý. Podnik sa mu podriaďuje, čím je jeho činnosť do istej miery limitovaná, ale prispieva tým k ekonomickej stabilite štátu. Konkrétne ide napríklad o aplikáciu zrýchlených (daňových) odpisov, ak je to v záujme štátnej ekonomiky. Typickým príkladom aplikácie tohto modelu je Švédsko.¹⁸

1.3.3. Kultúrno-sociálny prístup

Ako vyplýva z názvu, metódy tohto rozdelenia účtovníctva sú postavené na kultúrnych a sociálnych hodnotách. Preto je v ňom do značnej miery vnímateľný onen historický aspekt rozdielnosti účtovných systémov, i keď ten je svojím spôsobom prítomný vo všetkých troch princípoch. Príslušnosť krajiny k danej skupine podľa tohto rozdelenia¹⁹ je závislá na niekoľkých kritériách:

1. *miera flexibility systému* – prispôsobivosť jednotlivým firmám,
2. *stupeň profesnej závislosti na účtovných predpisoch* – či je účtovný pracovník na nich závislý alebo má pri ich aplikácii istú voľnosť,
3. *stupeň konzervativizmu* – pohotovosť systému k potrebe inovácie, resp. prispôsobeniu,
4. *rozsah informačnej otvorenosti* – zrozumiteľnosť, jasnosť, prehľadnosť a čitateľnosť účtovných informácií.

¹⁸ Všeobecnejší prehľad zaradenia krajín do jednotlivých účtovných systémov podľa deduktívnej metódy urobil C.W.Nobes, i keď vzhľadom k rýchlemu vývoju je nutné túto klasifikáciu brať s rezervou. Pozri prílohu č.1.

¹⁹ Pre rozčlenenie krajín do skupín podľa kultúrno – sociálneho princípu vid' príloha č.2.

V tejto súvislosti je potrebné zohľadniť i sociologické hľadiská danej krajiny, ako je kolektivismus vs. individualizmus alebo vplyv štátnej moci na chod spoločnosti.

Všetky vyššie zmienené pohľady na rozdielnosť v princípoch účtovania jednotlivých krajín len dokresľujú a potvrdzujú skutočnosť, že miera diverzifikácie účtovných systémov je vo svete, ale mnohokrát i z regionálneho pohľadu, vysoká. Nemusí to však nutne znamenať, a osobne sa domnievam, že to ani neznamená nekorektnosť tohto stavu. Naopak, vzhľadom k stále relatívne značnému vplyvu historických aspektov, či konzervatívnosti príslušných orgánov, sa zmienená situácia s najväčšou pravdepodobnosťou nebude v krátkodobom, či strednodobom časovom horizonte výraznejšie meniť.

1.4. Regulácia účtovníctva

Ako už bolo vyššie spomenuté, miera regulácie účtovníctva zo strany vyššej moci štátu, prípadne nadnárodných inštitúcií a organizácií, patrí medzi najpodstatnejšie príčiny odlišností v spôsoboch a metódach účtovania.

Právna úprava účtovníctva je v rôznych štátoch sveta poňatá rozdielne. V niektorých krajinách je súčasťou legislatívy veľmi podrobná a pevne daná zákonná úprava, inde zase vychádza regulácia účtovníctva zo zvykového práva a praxe. Vzhľadom k širokému spektru užívateľov účtovných informácií a požiadaviek kladených na účtovné výkazy je nutnosť regulácie nepopierateľná. Rozvinutá tržná ekonomika a situácia dnes dávajú účtovníctvu nové úlohy. Tomu nasvedčuje vyžadovaná porovnateľnosť účtovných výkazov, a to ako v rámci jednej krajiny, tak predovšetkým vzrastajúca potreba kompatibility účtovníctva presahujúca štátne hranice. Jedinou schodnou cestou, ktorá povedie k tomuto cieľu, je stanovenie všeobecných pravidiel a povinností, teda vytvorenie **regulačného rámca** pre jednotlivé subjekty, podliehajúce povinnosti zostavovať a zverejňovať účtovné výkazy.

Regulácia účtovníctva prebieha v dvoch základných úrovniach. V prvom rade sa jedná o národnú reguláciu, teda o stanovenie pravidiel, ktoré sú záväzné pre jeden štát. Druhá „strana mince“ hovorí o medzinárodnej úprave, ktorá má za cieľ postupnú harmonizáciu účtovníctva v celosvetovom meradle.

V rámci národnej regulácie²⁰ je možné hovoriť, že okrem celonárodnej (vonkajšej) úpravy existuje i vnútro podniková regulácia (vnútorná), ktorú si subjekt, teda konkrétny podnik, sám vytvára, mení a následne sa ňou riadi. Samozrejme pri tom rešpektuje všeobecne uznávané účtovné zásady a platné právne normy v krajine. Hovoríme o tzv. „manažérskom účtovníctve“. V nasledujúcom rozbere nás bude skôr zaujímať vonkajšia úprava účtovníctva (celonárodná úroveň regulácie), nakoľko zasahuje väčšiu skupinu subjektov a má preto širšie dôsledky a dopady.²¹

1.4.1. Regulácia právnou normou

V prípade regulácie právnou normou je účtovníctvo plne „napospas“ štátnych orgánov. Do ich kompetencie spadá vydávanie všeobecne záväzných právnych

²⁰ Pre medzinárodné účtovníctvo pozri nasledujúcu kapitolu.

²¹ Pre detailnejšiu analýzu manažérskeho účtovníctva pozri napr. Král, B.: „Manažerské účetnictví“, Management Press, Praha, 2002.

predpisov, obvykle vo forme zákona doplneného o rôzne podzákonné normy. Ich obsahom nie je iba vymedzenie povinností subjektov, ale i stanovenie sankcií ukladaných pri nesplnení zákona.

Podľa predmetu úpravy rozoznávame dva základné typy regulácie:²²

1. *Primárna regulácia účtovného výkazníctva* – hlavným predmetom úpravy sú v týchto predpisoch pravidlá na vytváranie konečných účtovných výkazov. Vychádza sa pritom z potrieb užívateľov účtovných informácií, teda vlastníkov, vedúcich pracovníkov podnikov a predovšetkým externých subjektov, vrátane štátnych orgánov. Na legislatívu účtovníctva sa viažu i ďalšie normy z oblasti obchodného a daňového práva, práva cenných papierov a kapitálových trhov a iných oblastí. Sekundárnym procesom je v tomto prípade regulácia bežného účtovníctva, teda úprava zobrazenia jednotlivých ekonomických javov. Prejavuje sa buď ako mierne usmerňovanie, napr. formou smernej účtovnej osnovy, alebo prísny nariadením všetkých postupov účtovania, v krajnej forme vedúcim k unifikácii účtovníctva. Takáto silná regulácia sa prejavuje predpismi, ktoré popisujú každý krok pri účtovnom zázname konkrétnej transakcie.
2. *Primárna regulácia bežného účtovníctva* – usmerňovanie účtovníctva prebieha od úpravy zaúčtovania jednotlivých krokov hospodárenia účtovnej jednotky. Tieto sú v závere účtovacieho obdobia iba zhrnuté do účtovných výkazov, ktoré bývajú len formálne upravované, pričom do úvahy prichádza niekoľko spôsobov. Ide buď o doporučené vzory, možnosť výberu z niekoľkých variantov alebo o jednotnú formu výkazov.

Výhody regulácie účtovníctva cestou zákona zhrnuli Bromwich a Hopwood (1992)²³ do dvoch hlavných bodov:

- Je zaručená legitimita a spoločenská uznateľnosť pravidiel. Autori dodávajú, že pozitívny účinok je znásobený, ak sú pravidlá stanovované demokraticky zvoleným parlamentom.
- Existuje veľmi dobrá možnosť vynútenia zhody s pravidlami prostredníctvom bežných postupov, ktoré spoločnosť používa.

²² Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004, str. 109

²³ Bromwich, M., Hopwood, A.G.: „Accounting and the law“, Prentice Hall, London, 1992

Hlavným nedostatkom regulácie právnou normou (u oboch variantov) je sťažená flexibilita systému. Každá malá úprava vyžaduje značne zdĺhavý proces legislatívnych zmien, pričom nie vždy zvíťazí pôvodný zámer nad záujmom lobujúcich skupín. Ďalšiu nevýhodu predstavuje územná obmedzenosť týchto predpisov. Každý štát si utvára vlastné legislatívne podmienky, ktoré nemusia byť v súlade s celosvetovým trendom a vytvára tak prekážky medzinárodnej harmonizácii účtovných modelov.

Systém regulácie právnou normou nájdeme hlavne v kontinentálnej Európe, nakoľko jej základy vychádzajú z rímskeho práva. Zástupcov primárnej regulácie účtovného výkazníctva môžeme nájsť napríklad vo Francúzsku, Taliansku, Spolkovej republike Nemecko, ale i v Českej republike.

1.4.2. Regulácia účtovnými štandardmi

Účtovné štandardy „...predstavujú súbor prijatých predpokladov (na ktorých je koncipované finančné účtovníctvo), uznávaných účtovných zásad, metód, odporúčaní, praxou overených postupov a i.“²⁴ Ide teda o najlepšie postupy účtovnej praxe, ktoré sú konkrétnym spôsobom sformalizované, kodifikované, zverejňované a aktualizované profesnými komorami a odborníkmi, ale i „radoví“ účtovníci ich pri svojej práci dobrovoľne dodržiavajú. Vzhľadom k obmedzenému vplyvu štátnych inštitúcií v tejto oblasti, prípadné sankcie za ich nedodržanie vychádzajú z právomoci účtovných komôr. To prispieva k vnímaniu účtovníctva ako nezávislej disciplíny, ktorú si môžu subjekty samy prispôbovať. Ide o tzv. „samoreguláciu“ či „autoreguláciu“.

Tento systém vychádza už zo spomenutého zvykového práva. Hlavní predstavitelia preto patria do anglosaských krajín, v účtovných systémoch nachádzame americké, britské, kanadské, či austrálske štandardy. Táto úprava je mimo spomenutých štátov presadzovaná napríklad i v Holandsku. Najväčšiu medzinárodnú váhu spomedzi vymenovaných majú bezpochyby americké účtovné štandardy.²⁵

²⁴ Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004, str. 110

²⁵ Pre americké Všeobecne uznávané účtovné zásady pozri podkapitolu 2.1.2.

1.4.3. Kombinácia účtovných štandardov a právnej normy

Regulácia účtovníctva je v tomto prípade uskutočňovaná súčasne legislatívnymi normami i jednotlivými národnými účtovnými štandardmi. Právny rámec je tvorený zákonmi a ďalšími právnymi normami, zatiaľčo štandardy zámery zákonodarcov rozvíjajú a riešia konkrétnu problematiku. Kombinovaná forma regulácie má tendenciu presadiť sa predovšetkým tam, kde je možné pozorovať vysokú úroveň účtovnej profesie. Na to, aby takto regulovaný systém fungoval správne, je nutná vysoká úroveň spolupráce medzi štátnymi orgánmi a profesnými komorami, ktoré sú poverené správou účtovných štandardov.²⁶

Hlavné výhody, ktoré pramenia z variantu kombinácie účtovných štandardov a právnych noriem, sú už právna vymáhateľnosť požiadaviek zákona, vyplývajúca z normatívnej regulácie účtovníctva, a zároveň možnosť pružnej reakcie na požadované zmeny v súčasnej praxi.

Zhrnutie všetkých troch vymenovaných základných typov regulácie, z ktorých si každý štát vyberá ich kombináciu, aby čo najlepšie zodpovedala jeho potrebám, je možné vidieť v tabuľke č.1:

Tabuľka č.1: Typy regulácie účtovníctva

| Regulácia účtovnými štandardmi (samoregulácia) | Regulácia právnou normou (hierarchické konanie) |
|--|--|
| slabá mierna silná | slabá mierna silná |
| <<----- <<----- <<----- rastúci vplyv účtovnej profesie | <<----- <<----- <<----- rastúci vplyv účtovnej profesie |
| ----->> ----->> ----->> rastúci (nepriamy) vplyv štátu | ----->> ----->> ----->> rastúci (nepriamy) vplyv štátu |

Zdroj: Rebmman-Huber, Z. E.²⁷

Tabuľka zobrazuje pomer vplyvu orgánov štátu a profesných účtovných komôr, resp. organizácií. Vyplýva z nej, že čím silnejšia je regulácia účtovnými

²⁶ Tento systém je uplatňovaný i v Českej republike, a to od roku 2004.

²⁷ Rebmman-Huber, Z. E.: „The Influence of Various Groups on Accounting Standard-Setting in Sixteen Develop Countries: Model and Empirical Investigations“, University of Washington, 1988, str. 105

štandardmi, tým vyšší vplyv na systém majú účtovné profesie. Naopak, čím väčšia je regulácia právnymi normami, tým viac do systému zasahuje štát.

Reguláciou účtovníctva a pravidiel jeho fungovania je v jednotlivých krajinách docielená jeho konkrétna podoba tak, aby to v danom mieste a čase zodpovedalo konkrétnym požiadavkám účtovnej profesie, nárokom regulátorov a zvyklostiam jednotlivých firiem a občanov, daných historickými aspektmi. Ani v jednom účtovnom systéme to však nemení podstatu a zároveň **základnú úlohu účtovníctva** ako takého, ktorou je všeobecne poskytnúť informácie o činnosti predmetnej účtovnej jednotky. Účtovníctvo je teda predovšetkým informačný systém. Avšak otázka ako účtovníctvo o jednotlivých subjektoch informuje, predstavuje primárny dôvod rozdielností jednotlivých účtovných systémov a zároveň reprezentuje hlavný zámer tejto práce.²⁸

²⁸ So zameraním sa na rozdielnosť českej úpravy účtovníctva v porovnaní s Medzinárodnými štandardmi účtovného výkazníctva.

2. Česká úprava účtovníctva

Právna úprava účtovníctva v Českej republike prešla v posledných rokoch výrazným vývojom. Okrem početných novelizácií jednotlivých právnych predpisov sa zmenila i štruktúra noriem, ktoré upravujú túto oblasť, ako i celkový koncepčný zámer. Základný stavebný kameň účtovného práva v ČR tvorí zákon o účtovníctve. Pri jeho vzniku mala sústava právnych predpisov tri stupne: zákon o účtovníctve, vyhlášky reprezentujúce nižší stupeň právnej normy a Opatrenia, vydávané Ministerstvom financií, ktoré sa týkali postupov účtovania v konkrétnych prípadoch. Ich platnosť skončila k 31. decembru 2003, kedy ich nahradili České účtovné štandardy.

Ďalšiu veľkú zmenu predstavovalo upustenie od pôvodného delenia účtovníctva na jednoduché a podvojnú. Stalo sa tak 1. januára 2004 v snahe priblížiť české účtovníctvo európskym právnym predpisom, ktoré nepoznajú tieto pojmy. Preto sa ďalej pracovalo iba s jediným výrazom „účtovníctvo“, ktorý predstavoval podvojnú účtovníctvo v starom slova zmysle. Jednoduchší spôsob účtovania sa premietol v možnosti niektorých subjektov „účtovať“ v podobe tzv. daňovej evidencie. Tá je však založená na porovnaní príjmov a výdajov, a teda viac súvisí s predmetom daní a daňového práva ako s účtovníctvom.²⁹

V súčasnosti tvoria sústavu českého účtovného práva:

- zákon o účtovníctve,
- vyhlášky pre jednotlivé typy účtovných jednotiek,
- České účtovné štandardy - obdobne ako vyhlášky prispôbované jednotlivým účtovným jednotkám,
- nariadenia orgánov EÚ,
- niektoré ďalšie zákony, ktoré sa účtovníctva dotýkajú väčšinou čiastočne alebo dokonca okrajovo, napr. obchodný zákonník (Zákon č. 513/1991 Zb.) a Zákon č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmu.

V posledných rokoch sa však zvyšuje i vplyv Národnou účtovnej rady (NÚR). Jedná sa o nadáciu, ktorá spolupracuje s Ministerstvom financií a vládou ČR pri vytváraní českej účtovnej legislatívy. Do jej pôsobnosti spadá i vydávanie národných

²⁹ Tomu zodpovedá i jej právna úprava, ktorá sa nachádza v Zákone č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmu.

účetných štandardov³⁰ a ďalších metodík, medzi ktoré patria napr. tzv. Interpretácie. Tieto predstavujú súbor právne nezáväzných dokumentov, ktorých úlohou je podrobnejšie sa venovať niektorým problémovým alebo špecifickým oblastiam záväzných právnych noriem v ČR.

2.1. Zákon o účtovníctve

Zákon č. 563/1991 Zb. o účtovníctve predstavuje fundamentálny a prierezový právny prepis pre oblasť účtovníctva. Vznikol na začiatku deväťdesiatych rokov dvadsiateho storočia pri rozsiahlej reforme celého právneho systému z dôvodov prispôsobenia sa novým politickým podmienkam po páde komunizmu.³¹

Zákon predstavuje základnú normu účtovníctva, spoločnú pre všetky typy účetných jednotiek. Tie sú vymenované v jeho úvodnej časti Všeobecných ustanovení, ktorej súčasťou je i predmet účtovníctva, účtovné obdobia a zásady. V ďalšej časti zákona nájdeme vymenovanie účetných dokladov, zápisov a kníh a rozsah vedenia účtovníctva, ktorý sa novelou z roku 2003 upravil na vedenie účtovníctva v plnom a zjednodušenom rozsahu. Primárny spôsob predstavuje vedenie účtovníctva v plnom rozsahu, avšak ani zjednodušená forma nič nemení na skutočnosti, že sa v oboch prípadoch jedná o podvojnú účtovníctvo, definované právnymi predpismi pred rokom 2003.³²

V časti venovanej účtovnej závierke sú definované jej druhy i zloženie. Podľa českého práva sa účtovná závierka skladá zo súvahy (alebo tiež bilancie), výkazu zisku a straty (alebo tiež výsledovky) a prílohy. Pritom je možné zostaviť závierku v plnom alebo zjednodušenom rozsahu podľa druhu účtovnej jednotky. Zákon zároveň rozoznáva účtovnú závierku:

- riadnu - ak je závierka zostavovaná k poslednému dňu účtovného obdobia,
- mimoriadnu - v ostatných prípadoch uzavretia účetných kníh,

³⁰ Nezamieňať s Českými účetnými štandardmi.

³¹ Dodnes (1.12.2007) bol zákon celkovo viac ako desaťkrát novelizovaný. Posledná novela bola spojená s prijatím zákona č. 261/2007 Sb. o stabilizácii verejných rozpočtov (inak známy ako „daňová reforma 2007“), ktorý nadobudne účinnosť dňa 1.1.2008.

Zákon o účtovníctve sa skladá zo siedmich častí a štyridsiatich paragrafov.

³² Zjednodušený rozsah vedenia účtovníctva znamená celý rad úľav, napr. možnosť zostavovať účtovný rozvrh iba na úrovni účetných skupín, spojenie účtovania denníku a hlavnej knihy, či zostavenie závierky v zjednodušenom rozsahu. Pre viac informácií pozri napr. Kovanicová, D.: „Abeceda účetních znalostí pro každého“, Polygon, Praha, 2006. str. 174, 175.

- priebežnú - ak to vyžaduje osobitný predpis; pri tejto účtovnej závierke sa neuzatvárajú účtovné knihy.

Zvláštna pozornosť je venovaná overovaniu závierky auditorom, ktorého úlohou je z právneho pohľadu skontrolovať a posúdiť súlad daných výkazov s príslušnými právnymi predpismi.³³

Nasledujúce časti zákona sú venované postupne spôsobom oceňovania³⁴, inventarizácii majetku a záväzkov³⁵, úschove účtovných záznamov³⁶ a spoločným a záverečným ustanoveniam.

2.2. Vyhlášky pre jednotlivé typy účtovných jednotiek

Úprava účtovníctva je špecifikovaná v rade vyhlášok, ktoré na rozdiel od zákona o účtovníctve nie sú určené všetkým účtovným jednotkám spoločne, ale iba subjektom definovaným v každej vyhláške zvlášť. Od 1. januára 2003 pozná české účtovné právo tieto vyhlášky:

- vyhláška č. 500/2002 Zb. pre podnikateľov,
- vyhláška č. 501/2002 Zb. pre banky a iné finančné inštitúcie,
- vyhláška č. 502/2002 Zb. pre poisťovne,
- vyhláška č. 503/2002 Zb. pre zdravotné poisťovne,
- vyhláška č. 504/2002 Zb. pre účtovné jednotky, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie,
- vyhláška č. 505/2002 Zb. pre územné samosprávne celky, príspevkové organizácie, štátne fondy a organizačnú zložku štátu,
- vyhláška č. 402/2005 Zb. pre Pozemkový fond Českej republiky.

³³ Zákon predpisuje mať účtovnú závierku overenú auditorom, ak spoločnosť spĺňa nasledujúce podmienky:

1. aktíva celkom presahujú 40 000 000 Kč,
2. ročný úhrn čistého obratu presahuje 80 000 000 Kč,
3. priemerný počet zamestnancov v roku presahuje 50.

Pritom akciovej spoločnosti stačí na povinnosť auditu splnenie jednej z vyššie uvedených podmienok, ostatné obchodné spoločnosti, družstvá a zahraničné osoby potrebujú k tejto povinnosti splnenie dvoch podmienok. Všetky zmienené podmienky ovšem musia byť splnené po dobu dvoch po sebe nasledujúcich účtovných období.

³⁴ Predovšetkým oceňovania obstarávacou cenou, vlastnými nákladmi, reprodukčnou obstarávacou cenou, menovitou hodnotou a reálnou hodnotou.

³⁵ Zákon predpisuje povinnosť inventarizácie vždy pri zostavovaní riadnej a mimoriadnej účtovnej závierky.

³⁶ Jedná sa o päť alebo desať rokov, v závislosti na druhu záznamu.

Rovnakou dobou vzniku vyhlášok sa podarilo docieľiť štandardizáciu ich štruktúry a formy.³⁷ Spoločným rysom všetkých zmieňovaných vyhlášok je skutočnosť, že vychádzajú z primárnej úpravy účtovnej závierky ako konečného výstupu účtovníctva. To je presným opakom predchádzajúcich úprav, ktoré za základ považovali prvotnú právnu úpravu bežného účtovníctva. Uskutočnená zmena vychádza zo snahy priblížiť českú legislatívu medzinárodným účtovným štandardom. Ďalším zásadným koncepčným prvkom je celkové zjemnenie regulácie účtovníctva.

Obsah a formu každej vyhlášky je možné vidieť na príklade vyhlášky č. 500/2002 Zb. pre podnikateľov, ktorá upravuje nasledujúce oblasti:

- pôsobnosť,
- obsahové vymedzenie účtovných výkazov a prílohy,
- usporiadanie a označovanie položiek konsolidovanej účtovnej závierky,
- prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách vlastného kapitálu,
- smernú účtovnú osnovu reprezentujúcu záväzný účtovný model finančného účtovníctva podnikateľov,
- prípustné účtovné metódy a ich použitie.

V prílohe k vyhláške sa potom nachádza formát súvahy, dva varianty usporiadania a označovania položiek výkazu zisku a straty³⁸ a smernú účtovnú osnovu.

2.3. České účtovné štandardy

Od roku 2004 upravujú české účtovníctvo na národnej úrovni i České účtovné štandardy, ktoré sú vydávané Ministerstvom financií na základe zmocnení uvedených v § 36 zákona o účtovníctve. Ministerstvo môže taktiež právomoc vydať český účtovný štandard delegovať na inú právnickú osobu, táto možnosť však doteraz nebola využitá a na príprave štandardov sa iné subjekty podieľali iba formou verejnej diskusie.

České účtovné štandardy (ČÚS) vyplnili medzeru, ktorú v právnom zachytení účtovníctva zanechalo zrušenie Opatrení. Podobne ako vyhlášky, sú rozdelené podľa typu účtovnej jednotky na:

³⁷ Rovnaká forma i štruktúra bola dodržaná i pri poslednej vymenovanej vyhláške, hoci vznikla o tri roky neskôr.

³⁸ Druhovú a účelovú členenie.

- ČÚS pre podnikateľov,
- ČÚS pre účtovné jednotky, u ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie,
- ČÚS pre územné samosprávne celky, príspevkové organizácie, štátne fondy a organizačné zložky štátu.
- ČÚS pre poisťovne,
- ČÚS pre zdravotné poisťovne,
- ČÚS pre finančné inštitúcie.

Znenie týchto štandardov často doslovne zodpovedá zrušeným Opatreniam, z ktorých boli vypustené pasáže odporujúce novelizovanému zneniu zákona o účtovníctve, čím štandardy umožňujú prechod na novú právnu úpravu bez väčších problémov.

2.4. Národná účtovná rada a jej Interpretácie

Ako bolo vyššie spomenuté, Národná účtovná rada je „...nezávislá odborná inštitúcia k podpore odbornej spôsobilosti a profesnej etiky pri rozvoji účtovných profesií a v oblasti metodiky účtovníctva a financovania.“³⁹ Jej členmi sú najdôležitejšie orgány účtovnej a auditorskej praxe v ČR.⁴⁰

Popri spoluúčasti na tvorbe účtovnej legislatívy a súvisiacich právnych noriem vydáva NÚR nezáväznú dokumenty, tzv. Interpretácie.⁴¹ Každá z nich predstavuje odborný názor, ktorý vychádza z českej právnej úpravy a „zastupuje“ ju v prípadoch, kedy táto nestačí. Ich cieľom je podať verný a poctivý obraz predmetu situácie v účtovnej závierke, čím prispieva k tomu, aby boli účtovné závierky porovnateľné.

Sú to práve názory obsiahnuté v Interpretáciách, ktoré mnohokrát prihliadajú k postupom stanoveným v medzinárodných účtovných štandardoch. Ani v jednom prípade to však nemení podstatu toho, že Interpretácie vychádzajú z českého zákona o účtovníctve, či z jednotlivých, vyššie uvedených vyhlášok. Preto je činnosť NÚR v súvislosti so zblížovaním českej úpravy účtovníctva s IFRS prínosná a dôležitá.

³⁹ Stanovy Národnej účtovnej rady, odst. 1. Čerpané z: <http://www.nur.cz/content/view/14/30/> (1.12.2007).

⁴⁰ Jedná sa o Komoru auditorov ČR, Komoru daňových poradcov, Zväz účtovníkov a Vysokú školu ekonomickú, zastúpenú Fakultou financií a účtovníctva.

⁴¹ V súčasnosti je k dispozícii 13 Interpretácií NÚR.

2.5. Zhrnutie a zhodnotenie českej právnej úpravy účtovníctva

Zmeny, ktoré prebehli počas posledných niekoľkých rokov v oblasti úpravy účtovníctva v Českej republike, boli nutnosťou vzhľadom k začleneniu do štruktúr Európskej únie. Novela zákona o účtovníctve vytvorila mimo iného priestor pre využívanie medzinárodných účtovných štandardov v súlade s právom EÚ. Preto pre emitentov cenných papierov na regulovanom trhu cenných papierov platí povinnosť viesť a zostavovať individuálnu⁴² i konsolidovanú⁴³ účtovnú závierku podľa medzinárodných účtovných štandardov.⁴⁴ Týmto sa subjekty vymaňujú z vplyvu českej národnej úpravy účtovníctva, ale pre daňové účely a výpočet základu dane z príjmu ostávajú záväzné české právne normy. To vedie k zbytočnému administratívne, a nakoniec i finančnému zaťažovaniu týchto účtovných jednotiek.

Vývoj, ktorým prešlo v poslednej dobe české účtovníctvo, mal značnú intenzitu. Napriek tomu nedospel k svojmu záveru a dajú sa očakávať ďalšie novely, či zmena samotného zákona.

Pri súčasnom stave legislatívy je možné hovoriť o takmer úplnej harmonizácii účtovného práva v ČR s predpismi Európskej únie. Z uvedeného však vyplýva, že česká úprava účtovníctva má stále dostatok priestoru pre sebazdokonaľovanie. Je možné, že sa dočkáme nielen nového zákona, ale dokonca inovatívnej koncepcie účtovníctva. Pri jej príprave bude nutné zväžiť, či existujú relevantné predpoklady pre zachovanie trojstupňovej regulácie účtovníctva vo forme zákona, vyhlášok a českých účtovných štandardov. Medzi odbornou verejnosťou totiž nezriedka kolujú názory, že súčasný stav zákona o účtovníctve je v porovnaní s legislatívami iných krajín „...príliš podrobný a obsahuje celý rad metód, ktoré sa bežne menia a ktorým je nutné sa na národnej úrovni pohotovo prispôbovať“⁴⁵. Tomu bráni komplikovanosť zákonodarného procesu, pričom podobná situácia nastáva nielen v legislatíve Českej republiky.

Na druhú stranu je pravda, že činnosťou viacerých inštitúcií sa česká úprava účtovníctva k Medzinárodným štandardom účtovného výkazníctva približuje stále

⁴² § 19, odst. 9 zákona o účtovníctve

⁴³ § 23a, odst. 1 zákona o účtovníctve.

⁴⁴ Konsolidujúce účtovné jednotky, ktoré nie sú emitentom cenných papierov, si môžu vybrať medzi zostavením účtovnej závierky podľa českých predpisov alebo podľa IFRS. (§ 23a, odst. 2 zákona o účtovníctve)

⁴⁵ Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004, str. 116. Pozn.: preklad autora.

viac. Nejedná sa pritom iba o aktivity spomínanej Národnej účtovnej rady, ale napr. i samotných daňových poradcov či auditorov. Tí sa v praxi v situáciách, kde česká účtovná, prípadne daňová legislatíva vedie k obtiažne riešiteľným stavom, veľmi často priklonia práve k postupom obsiahnutým v jednotlivých medzinárodných účtovných štandardoch.

Domnievam sa, že vzhľadom k zmene druhu právnych predpisov (z Opatrení na České účtovné štandardy) je správne, že tieto sú vydávané ústredným štátnym orgánom. Avšak nemožno opomenúť fakt, že v prípade realizácie oddelenia právnej úpravy účtovníctva a daňovej legislatívy v budúcnosti, by sa existencia nezávislej inštitúcie javila ako prirodzený regulátor tohoto vzťahu.

V ďalšom kontexte je nutné si uvedomovať vplyv tradícií českej úpravy na formu prameňov práva a na celkovú koncepciu účtovníctva, a to nielen v rámci harmonizácie, ale i pri bežných novelizáciách. Preto sa nemôžeme diviť, že napriek tomu, že zákon o účtovníctve umožňuje vydávanie českých účtovných štandardov i inou inštitúciou než ministerstvom financií, nenašli sa doteraz dostatočné dôvody ani vôľa túto právomoc delegovať na iný subjekt. Ani táto otázka, ako už bolo vyššie zmienené, však nie je definitívne uzavretá.

Pri hodnotení právnej úpravy účtovníctva v Českej republike je podľa môjho názoru nutné uvedomiť si minimálne dve základné a zásadné skutočnosti. Jednak to, že české účtovníctvo je veľmi úzko previazané s daňovou zákonnou úpravou. A potom predovšetkým fakt, že české účtovníctvo, podobne ako i iné právne odvetvia, prechádza v súčasnej dobe procesom harmonizácie a hoci sa jeho prvá vlna už skončila, budú nasledovať ďalšie kroky, ktoré povedú k unifikácii účtovníctva nielen v Európe, ale i v ďalších štátoch civilizovaného sveta. Nemožno však reálne tvrdiť, že sa tak stane v krátkodobom, či strednodobom časovom horizonte. Len ťažko je preto možné hodnotiť reguláciu účtovníctva ako statický predmet záujmu. Je potrebné sa na ňu pozeráť ako na vyvíjajúcu sa časť právneho poriadku Českej republiky.

Práve uvedenú previazanosť daňového a účtovného práva považujem za najväčšiu prekážku pre naplnenie hlavného účelu účtovníctva v dnešnej dobe, a síce podanie pravdivého a verného obrazu stavu hospodárenia podniku. Nie je žiadnym tajomstvom, že spoločnosti za účelom ušetrenia finančných prostriedkov v súvislosti s daňami, predovšetkým pre účely dane z príjmu, radšej „poopraví“ (i keď

v zákonných medziach⁴⁶) účtovníctvo na úkor vyššie uvedeného princípu. Pri porovnaní s medzinárodným účtovníctvom a vzhľadom k približovaniu českej úpravy k európskym a iným nadnárodným účtovným systémom môžeme dúfať, že sa táto situácia v dohľadnej dobe zmení.

⁴⁶ Medzi dodržiavaním zákonných medzí a obchádzaním zákona je však mnohokrát len veľmi malý rozdiel.

3. Medzinárodné účtovníctvo

Vstupom do Európskej únie sa Česká republika, Slovensko a ostatné prístupujúce krajiny ešte hlbšie a intenzívnejšie zaradili do rozvinutého trhu Európy. Integrácia sa navyše v blízkej budúcnosti „spečatí“ vstupom zmienených krajín do tzv. Schengenského priestoru⁴⁷ a prípadným prijatím jednotnej meny euro.

Fungovanie účtovníctva pritom nie je ovplyvnené len prijatím štátu do geografického zoskupenia, ale i inými dôležitými faktormi. Ide predovšetkým o politiku, ekonomiku, financie, konkurencieschopnosť, kapitálový trh, vývoj najrôznejších technológií a v neposlednom rade vládne intervencie spojené s regulačnými pravidlami danej krajiny,

V súčasnosti hýbe ekonomikou hlavne pohyb pracovných síl a kapitálu. Tieto napomáhajú regionálnemu, národnému i nadnárodnému rozvoju trhov. Pre obchodné spoločnosti práve nadnárodnosť zvyšuje v poslednej dobe svoj význam. Prezentácia spoločnosti, ktorá chce expandovať do zahraničia a stimulovať tým pohyb kapitálu, vyžaduje istú úroveň. Preto je prehľadnosť a zrozumiteľnosť finančných výkazov pre potenciálnych zahraničných investorov, či iných užívateľov, veľmi dôležitá. Vzhľadom k rozmanitosti účtovných systémov a právneho statusu jednotlivých krajín vznikla už pred pár desaťročiami **snaha o jednotnú štruktúru finančného výkazníctva**. Nešlo pritom iba o to, či sa DPH bude písať na „tristoštyridsaťtrojku“, ale o komplexnú harmonizáciu účtovníctva.

Zjednocovať účtovníctvo je možné na dvoch úrovniach. V prvom rade regionálne, t.j. v rámci hospodársko – politického zoskupenia (napr. Európska únia)⁴⁸, alebo globálne. O celosvetovú harmonizáciu sa usilujú dve veľké skupiny účtovných štandardov, a sice **Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva (IFRS)**⁴⁹ a **americké Všeobecne uznávané účtovné zásady (US GAAP)**⁵⁰. Hoci ide o dva ucelené a samostatné súbory, je nutné poznamenať, že od roku 2002 ich

⁴⁷ Pristúpenie do Schengenského priestoru sa uskutoční dňa 21.12.2007, s výnimkou Cypru, ktorý požiadal o odklad o jeden rok.

⁴⁸ Pre harmonizáciu účtovníctva na európskej úrovni pozri kap. 3.2.

⁴⁹ Všeobecne používaná skratka IFRS je nepresná. Termín „Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva“ zahŕňa:

- **IFRS**, tj. konkrétne medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva, vydávané Radou pre medzinárodné účtovné štandardy (IFRS 1 až IFRS 8),
- **Interpretácie IFRIC** (Interpretačného výboru pre Medzinárodné účtovné výkazníctvo),
- **IAS**, tj. Medzinárodné účtovné štandardy, vydávané Výborom pre medzinárodné účtovné štandardy do roku 2002 (IAS 1 až IAS 41)
- **Interpretácie SIC** (Stáleho interpretačného výboru).

⁵⁰ Generally Accepted Accounting Principles

tvorcovia spolupracujú preto, aby z oboch „dielní“ vychádzal koordinovanejší účtovný systém a ich snahy „...vedú k postupnému zblížovaniu súčasných amerických a medzinárodných postupov.“⁵¹ Taktiež je potrebné dodať, že hoci US GAAP reprezentujú „iba“ národnú úroveň regulácie účtovníctva, ich vplyv je natoľko zásadný, že ďaleko presahuje hranice Spojených štátov.

3.1. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva⁵²

Postupnou integráciou jednotlivých krajín do medzinárodných štruktúr, či už politických, ekonomických alebo iných, sa zvlášť v EU v posledných rokoch začínajú stierať národné špecifiká. Inak tomu nie je ani v prípade účtovníctva. Globálna uniformita účtovných systémov síce neexistuje, ale stabilný rozvoj tržných ekonomík vytvára priestor k ich zjednocovaniu. To vyvolalo potrebu nadnárodných a celosvetovo platných účtovných noriem - **Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (IFRS)**, v minulosti známych ako Medzinárodné účtovné štandardy (IAS).

IFRS nepredstavuje účtovný systém tak, ako je na to bežná odborná verejnosť v ČR, či na Slovensku zvyknutá.⁵³ Jedná sa o súbor pravidiel založený na zásadách (principle based), zameraný na „...konečný výsledok, nie však na postup používaný k jeho zostaveniu. Preto nepredpisuje žiadnu štandardnú účtovnú osnovu, súvahu alebo výsledovku, a nikde v jeho cca 900 000 slov dlhom texte nepadne ani zmienka o niečom, čo by sa dalo porovnať s českou súvzťažnosťou účtov.“⁵⁴

⁵¹ IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, str. 1 Úvodu k českému prekladu IFRS. Pozn.: preklad autora.

⁵² Pri vypracovávaní celej podkapitoly som použil prevažne zdroje:
IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003
Šrámková, A., Janoušková, M.: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace“, Institut svazu účetních, Praha, 2004
ako i texty jednotlivých medzinárodných účtovných štandardov, dostupných v českom jazyku napr. na <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/> alebo <http://eur-lex.europa.eu>.

⁵³ Pre rozdiely všeobecného charakteru medzi českou úpravou účtovníctva a IFRS pozri podkapitulu 4.1.

⁵⁴ <http://www.educity.cz/portal/screen/inform/id/214520> (4.12.2006). Pozn.: preklad autora. Pozn. 2: správne by mal byť namiesto výrazu „výsledovka“ použitý výraz „výkaz zisku a straty“.

3.1.1. Orgány a inštitúcie medzinárodných účtovných štandardov

„Na rozdiel od väčšiny európskych národných systémov, IFRS ... nie sú tvorené zákonodarcami alebo inými ústavnými činiteľmi či ministerskými pracovníkmi. Sú tvorené ľuďmi, ktorí účtovné pravidlá počas celej svojej kariéry aplikovali vo svojej dennodennej práci. Vedľa toho, že sa jedná o profesionálov, ... jedná sa o ľudí, ktorí sú nezávislí a ktorí sa nenechajú ovplyvniť iným záujmom než záujmom písať čo možno najkvalitnejšie pravidlá.“⁵⁵

Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva predstavujú účtovné štandardy a interpretácie, ktoré vydala **Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB)**⁵⁶ a jej predchodca - Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (IASC)⁵⁷. Rada predstavuje nezávislú entitu zodpovednú za prípravu a vydávanie štandardov a jej existencia je preto zásadná pre zjednocovanie účtovných postupov, a to v globálnom meradle. „IASB sa zaviazala vytvoriť vo verejnom záujme ucelený súbor vysoko kvalitných všeobecne prijímaných účtovných štandardov, podľa ktorých budú v štandardných účtovných závierkach vykazované informácie tak, aby boli transparentné a porovnateľné.“⁵⁸ Rada zároveň spolupracuje s tvorcami národných štandardov, aby tak vytvorila lepšiu „klímu“ pre dosiahnutie celosvetovej harmonizácie účtovných štandardov.

Tzv. materským orgánom IASB, ktorý zároveň zaisťuje jej financovanie, je **Nadácia výboru IASC**, známa pod skratkou **IASCF**⁵⁹. Bola založená ako nezisková spoločnosť so sídlom v USA a k jej činnosti prispievajú veľké účtovné firmy, centrálné a rozvojové banky, súkromné finančné inštitúcie a priemyselné podniky z celého sveta a iné medzinárodné a profesné organizácie.

Do úlohy poradcu IASB bol „nominovaný“ **Poradný výbor pre štandardy (SAC)**⁶⁰, ktorý ďalej posilňuje postavenie a mandát IASB. Rada s ním konzultuje všetky hlavné projekty. Poradný výbor je oficiálnym nástrojom umožňujúcim ďalším skupinám a jednotlivcom dávať návrhy a odporúčania Rade, a to hlavne:

- odporúčania týkajúce sa priorit práce Rady,

⁵⁵ <http://www.ifrs.cz/index.php?ln=1> (13.2.2007). Pozn.: preklad autora.

⁵⁶ International Accounting Standards Board

⁵⁷ International Accounting Standards Committee

⁵⁸ IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003. Pozn.: preklad autora.

⁵⁹ International Accounting Standards Committee Foundation

⁶⁰ Standards Advisory Council

- informácie o dopadoch navrhovaných štandardov na užívateľa a predkladateľa účtovných závierok,
- ďalšie prípadné odporúčania ako Rade, tak i Správcom.

Poradný výbor sa za normálnych okolností schádza minimálne trikrát do roka a jeho zasadnutia sú verejné.

Nemenej podstatnou zložkou IASB sú tzv. **Správcovia**. Ide o fyzické osoby zastupujúce rôzne zemepisné oblasti a profesie.⁶¹ Správcovia taktiež prispievajú k efektívnosti práce Rady, získavajú finančné prostriedky, zodpovedajú za zmeny v stanovách a schvaľujú rozpočet Rady. Zároveň stoja v čele Nadácie (IASCF) a sú menovaní členmi Rady (IASB), Poradného výboru (SAC) a Výboru pre interpretácie (IFRIC).

Štandardy vydané Radou nemusia pokrývať všetky problémové otázky a ich znenie môže taktiež viesť k nevhodným, či kontroverzným interpretáciám. To je dôvodom existencie **Výboru pre interpretácie medzinárodného účtovného výkazníctva (IFRIC)**⁶², ktorý podporuje Radu v tvorbe a zdokonaľovaní štandardov tak, aby „...z takej spolupráce mali úžitok ako užívatelia finančných výkazov, tak i ich predkladatelia a auditori.“⁶³ Tým Výbor vytvára vhodné podmienky pre jednotné a presné používanie IFRS. Skratkou IFRIC sú označované i jednotlivé konkrétne interpretácie vydané Výborom pre interpretácie.

Pre podporu práce Rady existuje ešte **Úrad IASB**, ktorý sídli v Londýne a je riadený predsedom Rady.

3.1.1.1. IASC a IASB v minulosti⁶⁴

Dejiny medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva sa začali písať 29. júna 1973 prvým slávnostným zasadnutím skupiny zástupcov účtovných organizácií Austrálie, Kanady, Francúzska, Nemecka, Japonska, Mexika,

⁶¹ Na základe stanov sú menovaní tak, že 6 z nich je z Európy, 6 zo Severnej Ameriky, 4 z Ázie a traja odkiaľkoľvek tak, aby bola zaistená územná vyváženosť. Zároveň musia piati z nich reprezentovať účtovnícku profesiu.

⁶² International Financial Reporting Interpretations Committee

⁶³ IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, str. 3. Pozn.: preklad autora.

⁶⁴ Čerpané prevažne z: Cairns, D.: „IASB - 25 Years of Evolution, Teamwork and Improvement“, IASC Insight, 1998

Holandska, Veľkej Británie a USA. Spoločne podpísali dohodu o založení IASC. Zároveň vznikli tzv. riadiace výbory pre prvé tri projekty.

V roku 1975 vyšli prvé dva účtovné štandardy - IAS 1 a IAS 2.^{65 66} Do konca sedemdesiatych rokov sa k Výboru postupne pridávali ďalšie štáty z Európy, Ázie i Afriky. V roku 1977 vznikla Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC)⁶⁷ ako nezávislá inštitúcia, ktorá s IASB úzko spolupracovala. O dva roky neskôr IASB navyše začína spolupracovať s OECD⁶⁸ na účtovných štandardoch.

Na začiatku osemdesiatych rokov začal IASC pri vytváraní a vydávaní medzinárodných štandardov spolupracovať s tvorcami národných štandardov, pre účely čoho bola vytvorená Konzultačná skupina. V roku 1982 sa predstavitelia IFAC a IASC dohodli, že sa počet členov Rady IASC zvýši na 17, z toho 13 bolo menovaných radou IFAC a štyri zvyšné miesta obsadili zástupcovia organizácií, ktoré majú záujem a zaoberajú sa finančným účtovníctvom a výkazníctvom.

Spolupráca na medzinárodnej úrovni bola rozvinutá prvým formálnym stretnutím predstaviteľmi IASC a US SEC⁶⁹ v roku 1984 a reakcia Výboru IASC na návrhy medzinárodných prospektov US SEC o rok neskôr. V tomto období prispeli k rozvoju internacionality účtovníctva spoločná konferencia Výboru s NYSE⁷⁰, ako i fórum OECD o harmonizácii účtovníctva. Transparentnosť Výboru zároveň posilnilo zaradenie skupiny finančných analytikov do jeho radov v roku 1986.

O dva roky neskôr sa do činnosti Výboru zapojila i Rada pre finančné účtovné štandardy (FASB)⁷¹. IASC zároveň vydala prieskum využitia IAS.

Rok nežnej revolúcie znamenal mierny prevrat i v európskom svete účtovníctva. Hermann Nordemann, prezident Európskej účtovníckej federácie (FEE)⁷², podporil medzinárodnú harmonizáciu a vyjadril súhlas väčšiemu zapojeniu Európy do činnosti IASC, čím otvoril dvere k intenzívnejšej európskej spolupráci

⁶⁵ International accounting standard

⁶⁶ Pre prehľad všetkých účtovných štandardov pozri prílohu č. 4.

⁶⁷ International Federation of Accountants

⁶⁸ Organization for Economic Co-operation and Development = Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj.

⁶⁹ Komisia pre cenné papiere Spojených štátov amerických (Securities and Exchange Commission, USA)

⁷⁰ Newyorská burza cenných papierov (New York Stock Exchange).

⁷¹ FASB (Financial Accounting Standards Board) je obdobou IASC pre záležitosti finančného účtovníctva a výkazníctva v USA.

⁷² FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) je predstaviteľkou účtovnej a auditorskej profesie v Európe. Jej členom je 44 organizácií z 32 krajín. Členské organizácie pôsobia v 25 krajinách EÚ a 3 krajinách Európskeho združenia voľného obchodu (EFTA) a zastupujú viac než 500 000 európskych účtovníkov a auditorov.

s medzinárodnými inštitúciami v oblasti účtovníctva. IFAC súčasne prijala smernice, podľa ktorých mali podniky verejného sektoru dodržiavať štandardy IAS.

Počiatky deväťdesiatych rokov znamenali pre IASC prijatie nového, z pohľadu Európy významného člena, a síce Európsku komisiu, ktorá sa stala pozorovateľom a zároveň sa pripojila do Konzultačnej skupiny. V tom čase sa i FASB svojím plánom pre najbližšie roky zaviazala podporovať medzinárodné štandardy. Priestor pre širšiu spoluprácu v oblasti účtovníctva vytvoril i Výborom vydaný Zámer komparability finančných výkazov. V roku 1993 súhlasila Medzinárodná organizácia komisií pre cenné papiere (IOSCO)⁷³ so zásadnými medzinárodnými štandardmi a odobrila, podobne ako o rok neskôr SEC, i IAS 7, týkajúci sa výkazov o tvorbe a užití.⁷⁴

Rok 1994 priniesol schválenie založenia Poradného výboru IASC, ktorý okrem funkcie vyplývajúcej z názvu mal mať na starosti hlavne dohľad nad fungovaním Výboru IASC. V nasledujúcom roku sa Výbor dohodol s predstaviteľmi IOSCO na kompletizácii zásadných štandardov do roku 1999, pričom netrvalo ani rok a tento plán sa ešte urýchlil. Zároveň začali prvé nemecké spoločnosti vykazovať podľa IAS.

V roku 1996 vydala Kontaktná komisia EÚ prehlásenie, že IAS sú až na malé výnimky kompatibilné s direktívami EÚ. Harmonizáciu pravidiel a úspešné dokončenie medzinárodných štandardov vo finančnom výkazníctve podporili i ministri Svetovej obchodnej organizácie (WTO)⁷⁵.

⁷³ IOSCO (International Organization of Securities Commissions) je združením regulátorov kapitálového trhu, ktoré si stanovilo tieto hlavné priority:

- súčinnosť vedúca k zlepšeniu regulácie s cieľom zachovávať spravodlivé, výkonné a dobre fungujúce trhy,
- výmena informácií a skúseností s cieľom podporovať rozvoj domácich trhov,
- spoločné úsilie zamerané na efektívny dohľad nad medzinárodnými transakciami s cennými papiermi a na štandardizáciu týchto transakcií,
- vzájomná pomoc pri presadzovaní integrity trhov prostredníctvom dôsledného uplatňovania stanovených štandardov a súčasne efektívneho vymáhania nápravy v prípade ich porušení.

In:

http://www.sec.cz/export/CZ/Evropska_unie_a_mezinarodni_spoluprace/get_dms_file.do?FileId=2348 (29.1.2007)

⁷⁴ Známejších niekedy pod názvom cash-flow alebo výkaz hotovostných tokov.

⁷⁵ WTO (World Trade Organization) bola založená k 1.1.1995. Má niekoľko základných cieľov, vyplývajúcich z tzv. Uruguajského kola jednaní, z ktorého vzišlo 19 dohôd, 24 rozhodnutí, 8 ujednaní a 3 deklarácie. Náplňou práce tejto organizácie je zvýšenie životnej úrovne, dosiahnutie plnej zamestnanosti a vyššia a stále rastúca úroveň reálneho dôchodu a efektívneho dopytu, zvýšenie výroby a obchodu s tovarmi a službami, čo umožní optimálne využitie svetových zdrojov v súlade s cieľom trvalého rozvoja, dosiahnutie mnohostranne záväzných pravidiel medzinárodného obchodu, jeho liberalizácia, zaistenie transparentnosti a stability.

In: <http://www.mpo.cz/dokument7894.html> (29.1.2007).

O rok nato vznikol Stály interpretačný výbor (SIC)⁷⁶ ako orgán, ktorý má na starosti tvorbu interpretácie IAS k jeho záverečnému schváleniu Výborom. IASC taktiež reagovala na potrebu rýchlej dostupnosti informácií vytvorením svojej internetovej stránky.⁷⁷

V roku 1998 vyšiel prvý oficiálny preklad Medzinárodných účtovných štandardov v nemčine a počet krajín s IASC členmi prekročil 100. Výbor zároveň podľa plánu dokončil prípravu zásadných štandardov, vrátane široko diskutovaného IAS 39.

Predposledný rok starého milénia sa niesol v znamení zmien a zosilnenia snáh o zblížovanie účtovných pravidiel. Výbor IASC jednohlasne schválil zmenu štruktúry rady IASC⁷⁸ na 14 nezávislých Správcov. Ministri financií krajín skupiny G7 a Medzinárodný menový fond vyjadrili spoločný názor o podpore pre IAS, ktoré by: „...posilnili medzinárodnú finančnú architektúru.“⁷⁹ Európska účtovnícka federácia súčasne apelovala na používanie IAS i bez príslušnej európskej legislatívy a v súvislosti s tým i na vytlačanie amerických štandardov GAAP.

Rok 2000 priniesol ďalšie zmeny. Členské organizácie IASC schválili jej reštrukturalizáciu a novú ústavu a Správcovia menovali dovtedajšieho predsedu britskej Rady pre účtovné štandardy, sira Davida Tweedieho, prvým predsedom reštrukturalizovanej rady IASC. IOSCO v tej dobe odporučila aby jej členovia povolili nadnárodným emitentom cenných papierov používať štandardy IASC v prípade kotácie na medzinárodných trhoch.

1. apríla 2001 vznikla nová inštitúcia v súvislosti s medzinárodnými účtovnými štandardmi. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) tak nahradila svojho predchodcu, pričom prevzala od IASC povinnosti spojené s prípravou nových štandardov, pomenovaných Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva (IFRS). Správcovia vyhlásili nové pomenovanie i zloženie Rady. Po tom, čo sa IASB ujala svojich povinností, rozhodla o tom: „...že všetky štandardy a interpretácie vydané jej predchodcom zostávajú v platnosti až do okamihu ich zrušenia.“⁸⁰ V súvislosti so

⁷⁶ Standing Interpretations Committee

⁷⁷ Vzhľadom k neskoršiemu vývoju má stránka dnes podobu <http://www.iasb.org>.

⁷⁸ Rada IASC predstavovala užšiu skupinu, zameranú na vydávanie nových medzinárodných účtovných štandardov.

⁷⁹ Deloitte: „IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2006, str. 13. Pozn.: preklad autora.

⁸⁰ IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, předmluva. Pozn.: preklad autora.

všetkými zmenami vznikla Nadácia výboru IASC ako materský orgán a spolu s ňou premiestnila IASB sídlo svojej činnosti na novú adresu 30 Cannon Street, Londýn.

V nasledujúcom roku bol Stály interpretačný výbor premenovaný na Výbor pre interpretácie medzinárodného účtovného výkazníctva (IFRIC) a pod novým menom uskutočnil svoje prvé stretnutie. Jeho úlohou nebola iba interpretácia vtedajších IAS a IFRS, ale i zodpovednosť za včasné poskytovanie pokynov, ktoré súvisia s otázkami neobsiahnutými v medzinárodných štandardoch. V zjednocovaní pravidiel pokračovali i IASB a FASB, pričom vydali tzv. Norwalkskú dohodu, memorandum, ktorým sa zaviazali spolupracovať na odstránení rozdielov medzi IFRS a US GAAP a koordinovať ich budúce programy v otázkach finančného výkazníctva a účtovníctva. IASB preto vydala propozičné návrhy troch nových a dodatky k šestnástim existujúcim štandardom.

V júni 2003 bol vydaný prvý vlastný štandard IASB s označením IFRS 1, krátko nato návrhy ďalších dvoch štandardov a pod projektom novelizácie 13 revidovaných štandardov IAS. V nasledujúcom roku „...vydaním štyroch IFRS, dvoch revidovaných IAS a dodatku k štandardu o finančných inštrumentoch do konca marca IASB ukončila jej 'stabilnú platformu' štandardov pre použitie spoločnosťami prijatím týchto štandardov od januára 2005."⁸¹ Neskôr v tom roku vydala Rada ešte jeden štandard a svoj prvý diskusný článok. Zároveň prezentoval Výbor pre interpretácie prvých päť finálnych verzií interpretácií - IFRIC 1 až 5, IFRIC 3 bol následne zrušený.

Správcovia publikovali doplnenú ústavu IASCF v roku 2005. V tej dobe vznikol siedmy štandard (IFRS 7) a interpretácie IFRIC 6 a 7, ktoré pokračovali v rade svojich predchodcov.

Ako posledný bol 30. novembra 2006 vydaný IFRS 8, týkajúci sa prevádzkových segmentov, ktorý nahradil IAS 14 - vykazovanie podľa segmentov. Tento štandard nadobudne účinnosť 1. januára 2009, dovtedy je jeho aplikácia dobrovoľná.

Vo februári 2007 vydala IASB návrh znenia štandardu pre malé a stredné podniky, ktorý by mal platiť nezávisle od už existujúcich štandardov.

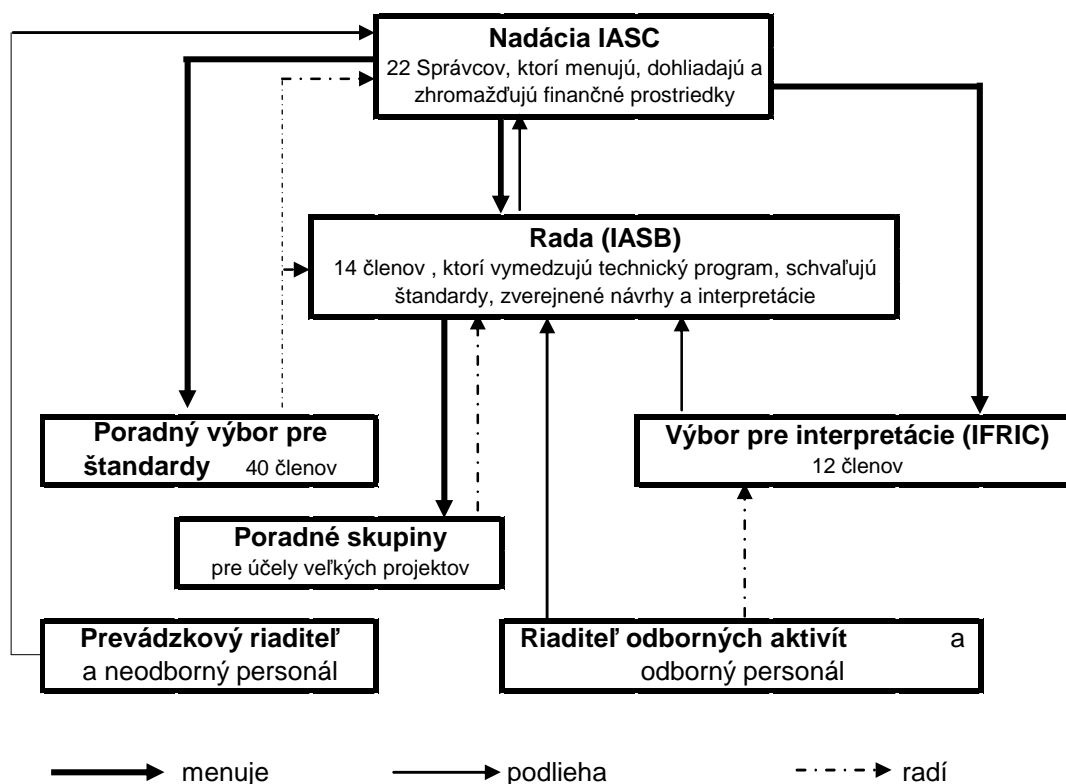
⁸¹ <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/History.htm> (29.1.2007)

3.1.1.2. IASB dnes a postup prijimania jednotlivých štandardov

Rada pre medzinárodné účtovné štandardy je nezávislá, súkromne financovaná organizácia, ktorej úlohou je vytvárať všeobecne prijateľné a zrozumiteľné účtovné štandardy. V súčasnej dobe sídli v Londýne a má štrnásť členov, ktorí pochádzajú z deviatich krajín a zastupujú širokú škálu profesného prostredia. Do funkcie predsedu bol k 1. januáru 2001 nominovaný Prof. Sir David Tweedie, PhD., škótsky autorizovaný účtovník ocenený čestnými titulmi viacerých britských univerzít. Na tomto poste zotráva i v súčasnosti.

Rada je však iba jednou zo zložiek „mašinerie“, spolupracujúcej pri tvorbe medzinárodných účtovných štandardov. Prehľad zúčastnených inštitúcií a ich vzájomné vzťahy je možné vidieť v grafe č. 1:

Graf č.1: Organizácie účastné na príprave a tvorbe Medzinárodných účtovných štandardov



Zdroj: IASB, Deloitte⁸²

⁸² <http://www.iasb.org/About+Us/About+Us.htm> (1.2.2007)

Deloitte: „IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2007, str. 12.

Doposiaľ vydal Výbor IASC 41 Medzinárodných účtovných štandardov (IAS) a jeho nástupca, IASB, 8 Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (IFRS).⁸³ Tomu, aby v súčasnosti medzinárodný účtovný štandard nadobudol konečnú podobu, predchádza celý rad procesov nutných k jeho prejednaníu, schváleniu a vydaniu. Obvyklý postup tvorí predovšetkým:⁸⁴

1. *Stanovenie agendy* - Rada IASB ustanoví Riadiaci výbor, ktorý identifikuje a preskúma sporné účtovné záležitosti a zvaží aplikáciu Koncepčného rámca⁸⁵ na tieto záležitosti. Pri zvažovaní, či navrhnutá agenda splní očakávania užívateľských potrieb, berie IASB do úvahy faktory ako súvzťažnosť informácií s užívateľmi, existujúce smernice, možnosť rastúcej konvergencie a iné. Prvotná diskusia a pripomienkovanie v otázkach štandardov sa vedie na verejných zhromaždeniach Rady.
2. *Plánovanie projektu* - Rada vypracuje vlastné pripomienky k hlavným bodom. V tejto fáze sa IASB rozhoduje, či štandard v budúcnosti vytvorí sama alebo v spolupráci s navrhovateľmi iných štandardov.
3. *Vývoj a zverejnenie diskusného návrhu zásad k pripomienkam*⁸⁶ - Riadiaci výbor obvykle zverejní návrh zásad k diskusiám. Tento krok nie je povinný, avšak ak sa IASB rozhodne ho vynechať, uvedie dôvody, prečo tak urobila. Diskusný návrh zvyčajne obsahuje komplexný prehľad danej témy, možné prístupy a riešenia, predbežné názory jeho autorov alebo IASB a výzvu k pripomienkam a komentárom, pričom bežná doba pripomienkového konania trvá 120 dní.
4. *Vývoj a vydanie Zverejneného návrhu*⁸⁷ - Na rozdiel od predchádzajúceho kroku je Zverejnený návrh povinná súčasť procesu vydávania účtovného štandardu. Riadiaci výbor preskúma pripomienky k návrhu zásad a pripraví predbežné znenie Zverejneného návrhu na podklade výskumov IASB, odporúčaní a po zohľadnení pripomienok a komentárov k diskusnému návrhu. Potom už nič nebráni IASB schváliť a vydať

⁸³ Pre prehľad jednotlivých štandardov a ich historický vývoj a postupné nahradzovanie pozri Prílohu č.4.

⁸⁴ IASCF: „Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board“, IASCF, 2006, str. 8-13.

Šrámková, A., Janoušková, M.: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace“, Institut svazu účetních, Praha, 2004, str. 7.

⁸⁵ Pre koncepčný rámec medzinárodných účtovných štandardov pozri podkapitolu 3.1.2.

⁸⁶ Discussion paper.

⁸⁷ Exposure draft.

Zverejnený návrh, ktorý je znovu predmetom pripomienkového konania po dobu jedného až troch mesiacov.

5. *Vývoj a vydanie konkrétneho IFRS* - Rada preskúma pripomienky k Zverejnenému návrhu, ktoré vyhodnotí a ďalej postupuje dvoma spôsobmi:

- buď vydá Druhý zverejnený návrh, ak nastanú podstatné skutočnosti počas pripomienkového konania, ktoré ju k tomu vedú,
- alebo vydá návrh konkrétneho IFRS, ktorý je zvyčajne predmetom externej recenzie, často vykonanej zástupcami IFRIC. Tento postup vedie po zhodnotení všetkých pripomienok, komentárov, návrhov a odporúčaní a po schválení všetkými potrebnými inštanciami k vydaniu konečného Medzinárodného štandardu účtovného výkazníctva. Väčšina dnešných medzinárodných účtovných štandardov má jednotnú štruktúru. Každý štandard je pritom rozdelený do štyroch hlavných častí:

- a) definície pojmov, s ktorými štandard pracuje,
- b) spôsoby oceňovania,
- c) kritériá pre rozpoznanie (vykázanie) položky v účtovnej závierke,
- d) požiadavky na zverejnenie.

6. *Procedúry po vydaní IFRS* - po vydaní štandardu sa konajú pravidelné zhromaždenia IFRS so zainteresovanými stranami, vrátane vydavateľov iných účtovných štandardov, ktorých cieľom je „...pomôcť pochopiť neočakávané problémy, ktoré sa vzťahujú k praktickým implementáciám a potenciálny dopad ich návrhov.“⁸⁸ IASB pritom zohľadňuje komentáre zo strany SAC, IFRIC, vydavateľov iných štandardov i ústavodarcov jednotlivých krajín.

⁸⁸ IASCF: „Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board“, IASCF, 2006, str. 13. Pozn.: preklad autora.

3.1.2. Konceptný rámec IFRS pre zostavovanie a predkladanie účtovnej závierky⁸⁹

Predstavenie a pochopenie IFRS sa nezaobíde bez popísania konceptného rámca. „Princípy uvedené v tomto rámci poskytujú základ pre tvorbu účtovných štandardov a základňu, na ktorú je možné odkazovať pri príprave účtovných závierok v prípadoch, kedy neexistujú konkrétne pravidlá.“⁹⁰ A IFRS skutočne žiadne konkrétne postupy účtovania neobsahujú, nakoľko ide o systém založený na zásadách, ako už bolo vyššie spomenuté.

Ako taký nie je konceptný rámec v českej účtovnej legislatíve zahrnutý. Z istej časti ho nahradzuje zákon o účtovníctve, avšak chýbajú v ňom definície jednotlivých zložiek finančných výkazov či účtovných prístupov.

Hlavným účelom rámca je pomáhať Rade pri vývoji budúcich a preskúmaní existujúcich IFRS. Nápomocný má byť taktiež pri presadzovaní harmonizácie účtovných štandardov a právnych predpisov, vzťahujúcich sa k predkladaniu účtovnej závierky, a to formou znižovania počtu alternatívnych účtovných riešení povolených v medzinárodných účtovných štandardoch, čím prispieva k jednotnejšej forme účtovných výkazov všeobecne. Prispievať má i k práci auditorov, zostavovateľov účtovných závierok a užívateľov účtovnej závierky pri interpretácii informácií z nej vyplývajúcich.

Konceptný rámec nie je sám o sebe štandardom, nedefinuje preto riešenie pre žiadny konkrétny problém a v prípade konfliktu so štandardom má prednosť jednotlivý štandard. Je však nevyhnutným východiskom pre pochopenie a prípravu jednotlivých štandardov. Rámec vymedzuje:⁹¹

- cieľ a obsah účtovnej závierky,
- užívateľov účtovnej závierky,
- základné predpoklady spracovania účtovnej závierky,
- kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky,

⁸⁹ Pre vypracovanie podkapitoly boli použité zdroje: <http://www.iasb.org> a taktiež Šrámková, A., Janoušková, M.: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace“, Institut svazu účetních, Praha, 2004

IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003

⁹⁰ PriceWaterhouseCoopers: „IFRS a české účetní předpisy. Podobnosti a rozdíly“, MFČR a Price Waterhouse Coopers, 2004, str. 13. Pozn.: preklad autora.

⁹¹ Šrámková, A., Janoušková, M.: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace“, Institut svazu účetních, Praha, 2004, str. 11.

- spôsob rozpoznania a oceňovania základných prvkov účtovnej závierky,
- poňatie kapitálu a uchovanie kapitálu.

3.1.2.1. Cieľ a obsah účtovnej závierky

Účtovná závierka má poskytovať informácie hlavne o finančnej pozícii podniku a jej zmenách, o výkonnosti podniku, dôkladného a zodpovedného hospodárenia managementu a podstatných náležitostiach spoločnosti užitočných pre široký okruh užívateľov. Závierka však nemôže poskytnúť všetky informácie potrebné k uskutočňovaniu ekonomických rozhodnutí, nakoľko finančná pozícia podniku je ovplyvnená rôznymi faktormi, predovšetkým „...ekonomickými zdrojmi, ktoré využíva, jeho finančnou štruktúrou, likviditou, solventnosťou a jeho schopnosťou prispôbiť sa zmenám v okolí, v ktorom podniká.“⁹²

Relatívne podstatnou skutočnosťou, ktorú si treba pripomenúť zvlášť pri prvom prechode na účtovanie podľa IFRS, je, že v súlade s koncepčným rámcom Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva sa účtovná závierka skladá z piatich zložiek:⁹³

1. *súvahy* - tá obsahuje predovšetkým informácie o finančnej pozícii,
2. *výkazu zisku a straty* - sú v nej obsiahnuté informácie o výkonnosti podniku,
3. *výkazu uznaných zisku a straty* - celková čiastka zisku a straty uznaných v danom období zahŕňa čistý zisk a ďalšie zisky (napr. z precenenia pozemkov a stavieb, z kurzových rozdielov atď.) priamo vykázané vo vlastnom kapitáli,
4. *prehľadu o peňažných tokoch a prehľadu o zmenách vlastného kapitálu* - oba sú predmetom vykázaní zmien vo finančnej pozícii spoločnosti,
5. *prílohy k účtovnej závierke* - príloha popisuje účtovné pravidlá. Jej súčasťou býva vysvetľujúci komentár a doplňujúce tabuľky, ktorých úlohou

⁹² IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, str. F-10. Pozn.: preklad autora.

⁹³ Podľa českej právnej úpravy, t.j. podľa Zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českých účtovných štandardov je podnik povinný zostaviť súvahu, výkaz zisku a straty a prílohu k účtovnej závierke. Prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách vlastného kapitálu sú predmetom účtovnej závierky v plnom rozsahu. Tú zostavujú účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť mať účtovné závierku overenú auditorom podľa §20 zákona č. 563/91 Sb., o účtovníctve a ďalej akciové spoločnosti podľa §18 tohto zákona. Výkaz uznaných zisku a straty nie je v Českej republike požadovaný, významné položky zvýšenia či zníženia jednotlivých položiek vlastného kapitálu sú prezentované v prehľade o zmenách vlastného kapitálu.

je dodatočne informovať o zložkách súvahy a výkazu zisku a straty a poskytnúť správy o rizikách a neistotách, zdrojoch a záväzkoch neuvedených v súvahe.

3.1.2.2. Užívatelia účtovnej závierky

Koncepčný rámec definuje niekoľko skupín užívateľov účtovnej závierky. Medzi najdôležitejších patria investori, ktorí poskytujú rizikový kapitál, a ich poradcovia. Tí zisťujú riziko a rentabilitu vložených investícií, preto potrebujú relevantné informácie, na podklade ktorých sa môžu rozhodovať, či predávať alebo kupovať.

Ďalšou skupinou sú zamestnanci, často zastupovaní reprezentatívnymi skupinami. Ich cieľom je udržiavať informovanosť o stabilite a ziskovosti zamestnávateľa, ktorá ponúka prehľad o možnostiach poskytovania odmien či iných benefitov.

Tretím veľkým užívateľom výkazov sú poskytovatelia vypožičaného kapitálu, teda veritelia spoločnosti. Ich záujmom je mať prehľad o poskytnutých úveroch a schopnosti dlžníka splácať ich i s úrokmi, často v dlhšom časovom horizonte. Naopak, dodávatelia a iní obchodní veritelia sa budú zaujímať o podnik z hľadiska kratšieho obdobia do budúcnosti, predovšetkým o to, či budú ich pohľadávky včas uhradené.

Zákazníci a odborná verejnosť vyžadujú informácie o budúcnosti podniku, pretože ich rôznymi spôsobmi ovplyvňujú, obzvlášť v prípadoch, kedy majú s podnikom dlhodobý vzťah alebo sú dokonca na jeho činnosti závislí.

Poslednou väčšou skupinou užívateľov je vláda a jej orgány a úrady. Informácie získané z účtovných výkazov im pomáhajú v rozdeľovaní ekonomických zdrojov, v určovaní daňovej politiky, a taktiež pre zisťovanie národného dôchodku a iných štatistických údajov.

Každá zo skupín užívateľov účtovných závierok má špecifické požiadavky a informačné potreby. Existujú však i spoločné potreby, ktoré vzhľadom ku svojej komplexnosti najlepšie vyjadruje účtovná závierka splňujúca požiadavky investorov, pretože obsahuje informácie, ktoré viac-menej uspokojujú informačnú nenásytosť všetkých ostatných skupín.

Hlavná zodpovednosť za spracovanie a predkladanie závierky leží na managemente spoločností. Ten má prístup i k doplnkovým informáciám, na základe ktorých plánuje a rozhoduje. Tieto informácie však už nie sú predmetom koncepčného rámca.

3.1.2.3. Základné predpoklady spracovania účtovnej závierky

V koncepčnom rámci sú vymedzené dva základné predpoklady, o ktorých je reč i v IAS 1 - Zostavovanie a zverejňovanie účtovnej závierky.

Akruálny princíp predstavuje predpoklad toho, že „...dôsledky transakcií alebo iných skutočností sa v účtovníctve zachytia v dobe, kedy sa udiali (t.j. bez ohľadu na to, či za ne už bola prijatá alebo uhradená príslušná čiastka peňazí či ich ekvivalentov) a sú vedené v účtovníctve a vykázané v účtovných výkazoch v období, s ktorým časovo a vecne súvisia.“⁹⁴ Takto zostavená účtovná závierka informuje nielen o dejoch minulých, ale i o záväzkoch a zdrojoch, ktoré predstavujú budúcu nutnosť platiť, resp. budúci prírastok peňazí, pokiaľ tieto transakcie vecne a časovo súvisia s budúcim obdobím.

Predpoklad nepretržitého trvania podniku hovorí o tom, že spoločnosť neočakáva ukončenie svojej činnosti, naopak uvažuje, že bude pokračovať v podnikaní v najbližšej budúcnosti. V praxi to znamená, že spoločnosť nebude nútená vstúpiť do konkurzu či likvidácie, alebo nebude musieť podstatne obmedziť rozsah predmetu podnikania. Ak by uvedené skutočnosti hrozili, je spoločnosť nútená vydať účtovnú závierku spracovanú na inej báze, ktorá musí byť zverejnená.

3.1.2.4. Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky⁹⁵

Kvalitatívne charakteristiky reprezentujú vlastnosti závierky, ktoré ju činia užitočnou pre užívateľov. Vo všeobecnosti ide o:

1. *zrozumiteľnosť* - informácie obsiahnuté v účtovných výkazoch sú ľahko zrozumiteľné užívateľom, ktorí „...majú dostatočné znalosti podnikateľských a ekonomických aktivít, účtovníctva a vôľu študovať

⁹⁴ MFČR, Ernst & Young: „Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou“, MFČR, Ernst & Young v spolupráci s Európskou úniou, 2005, str. 5. Pozn.: preklad autora.

⁹⁵ Kvalitatívne charakteristiky sú v českom Zákone o účtovníctve zmienené rôznym spôsobom na viacerých miestach. V §19 sa hovorí o účtovnej závierke a definuje sa, že informácie obsiahnuté v účtovnej závierke musia byť spoľahlivé (§7), porovnateľné (§7), zrozumiteľné (§8) a posudzujú sa z hľadiska významnosti.

informácie s náležitou vytrvalosťou.“⁹⁶ Informácie náročnejšie na chápanie a interpretáciu by pritom nemali byť zo závierky vylučované len kvôli ich vyššej náročnosti.

2. *relevancia* - informácia je relevantná vtedy, ak poskytuje možnosť hodnotiť minulé, súčasné a budúce udalosti a zároveň potvrdzuje alebo koriguje minulé rozhodnutia a hodnotenia. Relevanciu informácií ovplyvňujú:
 - a) podstata - napr. už samotné vykázanie nového produktu môže mať dopad na rozhodovanie užívateľa, hoci výnosy z neho nie sú čo do hodnoty podstatné,
 - b) významnosť - informácia je významná, ak už i jej vynechanie alebo chybné uvedenie spôsobili zmenu rozhodovania užívateľa. Je potrebné dodať, že IFRS nemajú významnosť nijak kvantifikovanú.
3. *spoľahlivosť* - informácia je považovaná za spoľahlivú, ak neobsahuje významné chyby či skreslenie a nie je predpojatá, takže sa na ňu užívateľ môže spoľahnúť. Koncepčný rámec priraduje informáciám niekoľko vlastností, na základe ktorých sa dá považovať za spoľahlivú. Konkrétne ide o dôveryhodné zobrazenie, prevahu obsahu nad (právnou) formou, nestrannosť, opatrnosť a úplnosť. Prevaha obsahu nad formou znamená to, že zúčtované transakcie zobrazujú podstatu a ekonomickú realitu, nielen ich právnú formu. Opatrnosť je potrebné brať do úvahy pri posudzovaní aktív či výnosov, ktoré môžu byť nadhodnotenú, alebo naopak, počítať s možným podhodnotením nákladov a záväzkov.
4. *porovnatel'nosť* - na to, aby mali užívatelia možnosť uskutočňovať správne rozhodnutia, musia mať k dispozícii účtovné závierky spoločnosti v priebehu času na identifikovanie trendov v jeho finančnej pozícii a výkonnosti. Taktiež je nutné mať možnosť porovnať závierky rôznych podnikov pre vyhodnotenie relatívnej výkonnosti a finančných schopností podniku. Z tohto dôvodu je potrebná istá konzistentnosť v oceňovaní a vykazovaní všeobecne. Je však nutné zdôrazniť, že potreba porovnatel'nosti nie je to isté ako zjednotenie pravidiel účtovania a vykazovania. Preto by sa toto nemalo stať prekážkou pri zostavovaní nových účtovných štandardov.

⁹⁶ IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, str. F-13. Pozn.: preklad autora.

5. *pravdivý a verný obraz* - hoci sa koncepčný rámec IFRS týmito pojmami priamo nezaobrá, pri rešpektovaní kvalitatívnych charakteristík a konkrétnych účtovných štandardov bude účtovná závierka pri zostavení reprezentovať to, čo sa považuje za verný a poctivý obraz spoločnosti.

3.1.2.5. Spôsob rozpoznania a oceňovania základných prvkov účtovnej závierky

Koncepčný rámec definuje širokú škálu dôsledkov finančných transakcií uvedených v účtovnej závierke. Tieto predstavujú jej základné prvky. Základnými prvkami súvahy (prvé tri) a výkazu zisku a straty (nasledujúce dva) podľa medzinárodných účtovných štandardov sú:^{97 98}

- *aktívum* - je zdroj riadený podnikom, ktorého existencia je výsledkom minulých skutočností a ktorý je nositeľom budúceho ekonomického prospechu,
- *záväzok* - je súčasná povinnosť podniku, ktorá vznikla na základe minulých skutočností a od vysporiadania ktorej sa očakáva, že spôsobí odtok zdrojov ako ekonomického prospechu podniku,
- *vlastný kapitál* - je zostávajúci podiel aktív podniku po odčítaní všetkých jeho záväzkov,
- *výnosy* - zvyšujú ekonomický prospech počas účtovného obdobia formou zvýšenia hodnoty aktív alebo znížením záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného kapitálu iným spôsobom než vkladom do vlastného kapitálu vlastníkov,
- *náklady* - znižujú ekonomický prospech počas účtovného obdobia formou čerpania aktív alebo vznikom záväzkov, čo má za následok zníženie vlastného kapitálu iným spôsobom než rozdelením vlastného kapitálu vlastníkom.

Položka, ktorá vyhovuje jednej z uvedených definícií, sa rozpozná, ak je pravdepodobné, že budúci ekonomický prospech z nej bude plynúť do (alebo z)

⁹⁷ Šrámková, A., Janoušková, M.: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace“, Institut svazu účetních, Praha, 2004, str. 13-14.

⁹⁸ V českej právnej úprave nie sú vymedzené žiadne základné prvky ani ich rozpoznávanie.

podniku a súčasne ak má položka cenu (náklady) alebo hodnotu, ktorú je možné spoľahlivo určiť.

Oceňovanie tvorí tretiu fázu vykázania položky v účtovnej závierke v súlade s požiadavkami IASB. Pre stanovenie hodnoty, ktorou sa daná položka vykáže, existujú štyri oceňovacie bázy, a síce:⁹⁹

1. *historická cena* - čiastka vynaložená na získanie aktíva v dobe nákupu,
2. *reprodukčná cena* - čiastka, ktorá by musela byť uhradená, ak by sa aktívum alebo jeho ekvivalent kúpil dnes,
3. *realizovateľná hodnota* - čiastka, ktorá by bola v súčasnej dobe získaná pri normálnom predaji aktíva,
4. *súčasná hodnota* - súčasná diskontovaná hodnota budúcich peňažných tokov, vyvolaná budúcim predajom či použitím aktíva.

3.1.2.6. Poňatie kapitálu a uchovanie kapitálu

Kapitál je chápaný ako synonymum čistých aktív alebo vlastného kapitálu spoločnosti, napr. investovaných peňazí alebo kúpnej sily. Koncepčný rámec rozlišuje:

- *produkčný kapitál*, považovaný za kapacitu podniku, ktorá je produktívna a je možné ju vyjadriť napr. v jednotkách výroby za deň,
- *finančný kapitál*, pojem aplikovaný v prípade nominálneho vyjadrenia investovaného kapitálu alebo kúpnej sily investovaného kapitálu.

Poňatie uchovania produkčného kapitálu predstavuje vyjadrenie dosiahnutia zisku, iba ak fyzická produkčná kapacita podniku na konci obdobia prevýši fyzickú produkčnú kapacitu na začiatku obdobia.¹⁰⁰ Zmeny cien aktív sú považované za

⁹⁹ Oceňovanie nájdeme vo štvrtej časti českého Zákona o účtovníctve, kde je uvedených nasledujúcich 5 oceňovacích báz:

1. *obstarávacía cena (historické náklady)* - cena, za ktorú bol majetok získaný, vrátane nákladov s jeho obstaraním súvisiacich,
2. *menovitá hodnota*,
3. *reprodukčná obstarávacía cena* - cena, za ktorú by bol majetok obstaraný v dobe, kedy sa o ňom účtuje (ide v podstate o bežnú cenu),
4. *vlastné náklady* - priame, popr. nepriame náklady (podľa druhu majetku) vynaložené na výrobu alebo inú činnosť,
5. *reálna hodnota* - tržná hodnota alebo ocenenie kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca, prípadne ocenenie podľa zvláštnych právnych predpisov.

¹⁰⁰ Pritom je potrebné vylúčiť vplyv vkladov a výberov kapitálu vlastníckmi počas tohto obdobia.

zmeny v ocenení zmienenej fyzickej produkčnej kapacity, **tvoria teda časť vlastného kapitálu.**

Obdobne je v poňatí uchovania finančného kapitálu dosiahnutý zisk, len ak peňažne (alebo hodnotovo) vyjadrené čisté aktíva na konci obdobia prevážia takto vyjadrené aktíva na začiatku obdobia.¹⁰¹ Uchovanie finančného kapitálu je možné merať buď v jednotkách stálej kúpnej sily alebo v nominálnych peňažných jednotkách.

3.1.3. Zhodnotenie Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva

Pri hodnotení medzinárodných účtovných štandardov musíme brať do úvahy dôvody vzniku tohto súboru pravidiel. Ich existencia bola podmienená nutnosťou vytvoriť komplexný systém účtovných pravidiel, ktorý by odrážal potreby nadnárodných spoločností a ďalej predovšetkým ich potenciálnych investorov.

Vzhľadom k týmto základným predpokladom sa štandardy ako také až do nedávnej doby vôbec nezaujímali o problematiku účtovných výkazov a postupov účtovania malých a stredných podnikov (tzv. SMEs¹⁰²), pričom táto oblasť podnikania predstavuje vo väčšine krajín podstatnú zložku podnikateľskej sféry. Vzhľadom k rastúcim celosvetovým tlakom na vydanie medzinárodne platného štandardu pre SMEs predstavuje zverejnenie návrhu tohto štandardu vo februári 2007 Radou IASB prvý krok k zlepšeniu tohto nedostatku. Osobne sa domnievam, že je to krok chvályhodný, aj keď sa mohol do „výrobnej linky“ dostať už o niekoľko rokov skôr. Podstatné pritom je, že: „Rada má v úmysle, aby bol IFRS pre SMEs samostatným dokumentom pre typický malý a stredný podnik s približne 50 zamestnancami,¹⁰³ čo naznačuje možnú úplnú nezávislosť tohto štandardu od ostatných IFRS. K tomuto zámeru sa prikláňajú i iné odborné organizácie.¹⁰⁴

Je potrebné znovu zdôrazniť, že Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva nie sú účtovným systémom, a teda nezasahujú do účtovníctva ako

¹⁰¹ Opäť je nutné vylúčiť vplyv vkladov a výberov kapitálu vlastníckmi.

¹⁰² Small and medium enterprises

¹⁰³ <http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm#smeed> (30.11.2007). Pozn.: preklad autora.

¹⁰⁴ Napr. spoločnosť Deloitte vo svojich pripomienkach k Zverejnenému návrhu štandardu pre SMEs, zverejnených na internete (<http://www.iasplus.com/dttletr/0711sme.pdf>) 27.11.2007.

takého, čo predstavuje zásadný rozdiel voči českej úprave účtovníctva.¹⁰⁵ Úlohou IFRS je sprostredkovať transparentné informácie konečnému užívateľovi účtovnej závierky jednotlivých spoločností. Pritom dávajú medzinárodné štandardy široký priestor pre „nezávislé“ účtovanie každej účtovnej jednotke zvlášť, pokiaľ pri zostavovaní účtovnej závierky na konci účtovného obdobia dodrží jej štruktúru. To len opäť potvrdzuje koncept mikroekonomického modelu účtovníctva pri použití IFRS.

Tieto predpisy sú vzhľadom k svojej supranacionalite zbavené záväzkov vychádzajúcich z histórie a tradícií jednotlivých krajín, i závislosti na iných právnych odvetviach.¹⁰⁶ Domnievam sa, že celý rad rozdielov voči českej i iným národným úpravám účtovných pravidiel vyplýva práve z tohoto postavenia, posilneného organizačnou nezávislosťou IASB.

Preto je podľa môjho názoru možné tvrdiť, že i napriek relatívne malým historickým skúsenostiam s používaním IFRS¹⁰⁷ zodpovedajú účtovné výkazy zostavené podľa týchto štandardov a ich interpretácií väčšou mierou vernému a poctivému zobrazeniu stavu hospodárenia podniku, než je tomu v účtovných závierkach zostavených podľa českého práva.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Pre bližšiu identifikáciu jednotlivých rozdielov pozri kapitolu 4.

¹⁰⁶ Mám napr. na mysli vzťah českého účtovného a daňového práva.

¹⁰⁷ Aj keď by sa dalo argumentovať istou paralelou so základnými princípmi amerických GAAP, ktoré existujú a sú používané od tridsiatych rokov 20. storočia. Pre viac informácií pozri Prílohu č. 6.

¹⁰⁸ Pozri kapitolu 5.

3.2. Harmonizácia účtovníctva v rámci EU

Doterajší vývoj účtovného práva v rámci Európy nebol jednoduchý. Na druhú stranu však mal od začiatku tendenciu smerovať za jediným cieľom, ktorý reprezentovalo jednotné účtovníctvo. Pre komplexné pochopenie súvislosti súčasnej českej úpravy účtovníctva zasadenej do kontextu európskeho účtovného práva je preto potrebné poznať postup jeho vývoja, ako aj zámer a princípy snáh o harmonizáciu účtovných pravidiel v rámci Európy, ale i v spojení s Medzinárodnými štandardmi účtovného výkazníctva.

Zbližovanie účtovných postupov v štátoch Európskej únie (EÚ) je zakotvené na relatívne silných právnych základoch. Tie reprezentuje už samotná Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva z r. 1957 (ďalej Zmluva), ktorá tvorí dôležitý primárny legislatívny rámec harmonizácie. Európske účtovné právo je preto neoddeliteľnou súčasťou európskeho práva spoločností. Pojem „spoločnosť“ je v Zmluve (čl. 48) vysvetlený obsírne. Jedná sa „... nielen o obchodné spoločnosti, ale tiež spoločnosti založené podľa občianskeho práva, či dokonca iné právnické osoby súkromného práva i verejného práva, ktoré sledujú zárobkové úmysly“.¹⁰⁹

Jednotlivé členské štáty svojím podpisom zmluvy o vstupe do EÚ delegovali časť svojich právomocí do rúk orgánov únie. Tá v rámci harmonizácie (nielen účtovníctva) prispôsobuje legislatívu členských štátov prameňmi primárneho a sekundárneho práva, ako i súdnymi rozhodnutiami. Primárnym právom sa rozumie už spomenutá Zmluva. Sekundárne právo reprezentujú:¹¹⁰

- *nariadenia* – všeobecne záväzné právne normy (bez nutnosti implementácie) vo všetkých svojich prvkoch, ktoré sú priamo aplikovateľné v každom členskom štáte,
- *smernice* - záväzné právne normy, ktoré určujú cieľ, ale je na jednotlivých krajinách, aké prostriedky a formu si vyberú k jeho dosiahnutiu. Smernice teda poskytujú istú voľnosť v implementácii a záväznosť pre všetky subjekty nadobúdajú až po zaradení do národných legislatív.

¹⁰⁹ Dědič, J., Čech, P.: „Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo?“, Polygon, Praha, 2005, str. 38. Pozn.: preklad autora.

¹¹⁰ Čerpané z:

Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R.: „Evropské právo“, 1. vydanie, C.H.Beck, Praha, 1999, str. 152 - 153, a taktiež: Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 22 - 23.

- *rozhodnutia* - pravidlá určené pre jednotlivé konkrétne prípady a z tohto dôvodu nepatria k prameňom práva. Napriek tomu sa radia k sekundárnemu právu.¹¹¹ Vydávať ich môže Rada, Komisia ako orgány Európskeho spoločenstva (ES), a taktiež sprievodný orgán - Európska centrálna banka. Rozhodnutia sú záväzné vo všetkých častiach a majú priamu účinnosť, avšak iba v národnom konaní.
- *odporúčenia a stanoviská* – nezáväzné právne normy. Majú podradnú úlohu a skôr politický a psychologický účinok. Odporúčania sú vydávané z iniciatívy orgánov ES, stanoviská naopak vtedy, ak iniciatíva vychádza z iného zdroja.

Pojem harmonizácie je pomerne široký a zahŕňa zblížovanie účtovných pravidiel. Z toho vyplýva, že národné úpravy účtovníctva nemusia byť nutne jednotné. Preto výstupom môžu byť odlišné, čiastočne odlišné, i jednotné účtovné informácie. V súvislosti so zjednocovaním pravidiel existuje ešte užší pojem, a síce proces **štandardizácie**. „Štandardizácia v presnom slova zmysle znamená použitie jedného štandardu, ktorý obsahuje v najlepšom prípade jedinú zásadu alebo úpravu, ktorá musí byť uplatnená vo všetkých situáciách.“¹¹² Jedná sa teda o postup, ktorý nedovoľuje priveľké odchýlky.

Pri zblížovaní účtovných pravidiel v Európe boli použité ako harmonizačné, tak i štandardizačné procesy.¹¹³ Z toho vyvstáva otázka, do akej miery je možné docieľiť štandardizáciu v európskom regióne. Túto i ďalšie otázky sa pokúsime zodpovedať v nasledujúcom texte. Z historického hľadiska je dôležité rozčleniť vývoj harmonizácie účtovníctva do štyroch etáp, pretože každá z nich predstavuje samostatný „krôčik“ k zjednocovaniu účtovných pravidiel starého kontinentu.

3.2.1. Prvá etapa - vydanie smerníc EÚ pre účtovníctvo

Podstatnou súčasťou prvej etapy sú roky 1978, 1983 a 1984, v ktorých postupne prijala vtedajšia „dvanásťka“¹¹⁴ členských krajín EÚ štvrtú, siedmu a ôsmu

¹¹¹ Rozhodnutia sú uvedené v článku 249 Zmluvy.

¹¹² Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 35. Pozn.: preklad autora.

¹¹³ V nasledujúcom texte bude pre zblížovanie účtovných pravidiel všeobecne používaný pojem harmonizácia.

¹¹⁴ Belgicko, Dánsko, Francúzsko, Nemecko, Grécko, Írsko, Luxembursko, Holandsko, Portugalsko, Španielsko, Taliansko a Veľká Británia.

smernicu EU¹¹⁵. Pôvodná ôsma smernica Rady o schvaľovaní osôb poverených uskutočňovaním povinného auditu účtovných dokumentov z roku 1984 bola v roku 2006 zrušená a nahradená smernicou Európskeho parlamentu a Rady č. 2006/43/ES, o povinnom audite ročných a konsolidovaných účtovných záznamov. Všetky tieto smernice tvoria spolu s nariadením o IAS¹¹⁶ a nariadením o prevzatí určitých Medzinárodných účtovných štandardov¹¹⁷ tzv. **kódex účtovnej legislatívy EU**.

3.2.1.1. Štvrtá smernica

Štvrtá smernica je zameraná na harmonizáciu ročných účtovných výkazov veľkých a stredných spoločností, pričom nereguluje bežné účtovníctvo, t.j. sústavy účtov, knihy a ich vedenie, ani postup účtovania.¹¹⁸ Jej prvý návrh sa objavil roku 1971 a pracovalo sa na ňom ešte ďalších sedem rokov. Členské štáty sa vydaním smernice rozhodli zjednotiť dva základné prúdy účtovania a tým dosiahnuť aspoň elementárnu porovnateľnosť účtovníctva a účtovných výkazov.

Jedným z prúdov bol „...systém tradične založený na účtovných predpisoch daných zákonom vzťahujúcim sa na všetky obchodné subjekty a na zavedenie dane z príjmu začiatkom dvadsiaty rokov minulého storočia.“¹¹⁹ Dnes je označovaný

¹¹⁵ V minulosti sa používal pojem direktíva, vtedy šlo teda o štvrtú, siedmu a ôsmu direktívu ES (Európskeho spoločenstva).

¹¹⁶ Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov.

¹¹⁷ Nariadenie Komisie (ES) č. 1725/2003 o prevzatí určitých Medzinárodných účtovných štandardov, v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov, v znení neskorších predpisov.

¹¹⁸ Podľa čl. 11 je **malý podnik** taká spoločnosť, ktorá k súvahovému dňu neprekročí limity v dvoch z týchto kritérií:

1. bilančná suma: 4 400 000 euro (= približne 118 800 000 Kč),
2. čistý obrat: 8 800 000 euro (= približne 237 600 000 Kč),
3. priemerný počet zamestnancov počas účtovného obdobia: 50.

Výhodou, resp. uľahčením malých podnikov je možnosť zostavovať skrátenú účtovnú závierku, ktorá nemusí byť overená auditorom.

Podľa čl. 27 je **stredný podnik** taká spoločnosť, ktorá k súvahovému dňu neprekročí limity v dvoch z týchto kritérií:

1. bilančná suma: 17 500 000 euro (= približne 472 500 000 Kč),
2. čistý obrat 35 000 000 euro (= približne 945 000 000 Kč),
3. priemerný počet zamestnancov počas účtovného obdobia: 250.

Výnimku u oboch tvoria podniky, s cennými papiermi ktorých sa obchoduje na niektorom z regulovaných trhov štátov EU. Týmto spoločnostiam naopak novela pridala povinnosť zostavovať výkaz o správe a riadení podniku, ktorý má byť súčasťou účtovnej závierky.

¹¹⁹ Březinová, H., Munzar, V.: „Účetnictví I.“, Institut svazu účetních, Praha 2006, str. 40. Pozn.: preklad autora.

pojmom kontinentálny, a to z dôvodu polohy krajín, v ktorých pretrváva.¹²⁰ Pre model je príznačný princíp obozretnosti, v plnej miere uplatňovaný na ochranu veriteľov a tiež to, že cieľom účtovných výkazov je miera realizovateľného a vyplatiteľného zisku.

Druhú stranu „mince“ predstavuje koncept anglosaských krajín, kde systém stojí skôr na zvykovom, než na zákonom stanovenom práve. Na rozdiel od kontinentálneho systému, v ktorom je právne – účtovná kultúra striktne zahrnutá v zákone, je účtovná metodika anglosaského modelu vytváraná účtovnými expertmi, združenými v dobrovoľných zväzkoch. Hlavnou zásadou je povestný „true and fair view“, teda verný a poctivý obraz účtovníctva, dnes už do istej miery prítomný i v kontinentálnom modeli. Zmienená zásada vyplýva z rozdielnej definície účelu účtovných výkazov, ktoré majú „... predovšetkým umožniť súčasným i potenciálnym veriteľom a investorom istý a spoľahlivý pohľad do majetkovej, finančnej a výnosovej situácie spoločnosti.“¹²¹

Po ôsmich rokoch prejednávania návrhov bola štvrtá smernica 25. júla 1978 prijatá. I dnes tvorí základňu pre ďalšie právne predpisy harmonizácie a jej dôležitosť pre medzinárodné účtovníctvo je z tohto dôvodu kľúčová. Základný obsah smernice je možné zhrnúť do nasledujúcich hesiel:¹²²

1. všeobecné ustanovenia,
2. všeobecné zásady týkajúce sa súvahy a výkazu zisku a straty,
3. členenie súvahy a vymedzenie obsahu niektorých položiek súvahy,
4. členenie výkazu zisku a straty a vymedzenie obsahu niektorých položiek výkazu zisku a straty,
5. oceňovacie princípy,
6. príloha k účtovnej závierke,
7. obsah výročnej správy o činnosti podniku,
8. zverejňovanie účtovných výkazov,
9. overovanie účtovných výkazov,
10. záverečné ustanovenia.

¹²⁰ Napr. Nemecko, Rakúsko, Španielsko, Taliansko, ale i Česká republika.

¹²¹ Dědič, J., Čech, P.: „Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo?“, Polygon, Praha, 2005, str. 126. Pozn.: preklad autora.

¹²² Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004, str. 119 – 120.

Je s určitou možnosťou možné konštatovať, že sa štvrtou smernicou nepodarilo zjednotiť všetko a vytvoriť tak jednoznačný kompromis medzi anglosaskou a kontinentálnou koncepciou. Osobne však považujem za dôležité to, že harmonizačné snahy v tejto smernici vyústili do vytvorenia „**všeobecne uznávaných účtovných zásad**“ (general principles), na ktorých stojí európske účtovné právo a sú dobre známe i českému užívateľovi. Medzi tieto zásady patria (čl. 31 odst.3 smernice):¹²³

- *Zásada verného obrazu* – podávanie presných informácií o hospodárení podniku je základnou úlohou účtovníctva a princíp verného zobrazenia je logickým vyústením tejto úlohy.
- *Predpoklad neobmedzenej doby trvania podniku* – účtovníctvo predikuje v niektorých svojich položkách budúci vývoj a zohľadňuje tak predpokladaný smer rozvoja podniku, pričom nezohľadňuje napr. možnosť ukončenia činnosti podniku.
- *Akruálny princíp* - pri zaúčtovaní jednotlivých hospodárskych operácií je dôležitá ich časová a vecná súvislosť s vykazovaným obdobím „...bez ohľadu na to, či boli vydané alebo prijaté peňažné prostriedky s nimi súvisiace.“¹²⁴
- *Princíp bilančnej kontinuity* – na konci každého časového intervalu, v ktorom sa zostavujú účtovné výkazy, sú zostavované i konečné výkazy, ktoré musia byť zhodné s počiatočnými výkazmi nového obdobia.
- *Zásada opatrnosti* – v účtovníctve sú vykazované i budúce predpokladané straty, riziká a znehodnotenie majetku. Naopak zisky a zhodnotenie majetku sa z účtovného hľadiska prejavujú až po ich skutočnej realizácii. Implementácia tejto zásady motivuje vytváranie rezerv, tieto však nesmú byť prehnané a neoprávnené, pretože by umožňovali umelé znižovanie hospodárskeho výsledku.
- *Princíp konzistentnosti medzi účtovnými obdobiami* – zásada zaručuje porovnateľnosť výkazov vzhľadom k požiadavke zachovania účtovných metód v dvoch (a viacerých) po sebe idúcich účtovných obdobiach.

¹²³ V uvedených zásadách určite nie sú vymenované všetky, nájdeme tu ale tie najdôležitejšie. Zoradené taktiež nie sú podľa dôležitosti.

¹²⁴ Kovanicová, D.: „Abeceda účetních znalostí pro každého“, 16. aktualizované vydanie, Polygon, Praha, 2006, str. 133. Pozn.: preklad autora.

Vzhľadom k tomu, že smernica nevytvorila jednoznačnú zhodu vo všetkých otázkach, je v nej obsiahnuté **právo voľby**.¹²⁵ Ide pritom až o štyridsať možných spôsobov úpravy, pričom na implementáciu mali členské štáty ES dva roky. Ako pozitívna sa javí možnosť voľby nielen pre štát, ale i pre podniky, ak to štátna legislatíva umožní. Pri implementácii do legislatív štátov preto vzniká možnosť obsiahnuť jednotlivé národné špecifiká.

Nie všetky zo štyridsiatich variantov majú rovnakú dôležitosť či rozsah. Najväčšie rozdiely je možné vidieť v nejednoznačnom vymedzení štruktúry a formy účtovných výkazov¹²⁶, alternatívach pri stanovovaní obsahu niektorých položiek výkazov, a tiež v metodickom riešení ponechanom na národných legislatívach účtovníctva.

Následný vývoj, t.j. čiastkové novelizácie, judikatúry Európskeho súdneho dvora a tiež národné úpravy účtovníctva, je stále viac usmerňovaný už spomenutým princípom „true and fair view“, ktorý sa prejavuje najmä v rozširovaní počtu položiek súvahy, ktoré je možné oceňovať reálnou hodnotou, na rozdiel od dodržiavania princípu historických cien.

V roku 2001 boli k pôvodnému textu smernice pridané články 42a a 42b, ktoré dávajú možnosť oceňovať finančné nástroje (vrátane derivátov) reálnou hodnotou.¹²⁷ Je potrebné poznamenať, že týmto krokom sa európske účtovné predpisy priblížili medzinárodným účtovným štandardom. Tento smer vývoja potvrdila i posledná novela štvrtej smernice z polovice roku 2006, ktorá dala štátu možnosť povoliť či požadovať ocenenie iba podľa medzinárodných účtovných štandardov, ktoré boli prijaté nariadením o IAS.

¹²⁵ Právo voľby vo štvrtej smernici je možné rozdeliť na:

1. *Právo voľby prislúchajúce členskému štátu* – rozhodujúcim prvkom pri implementácii je štát a podnik nemá inú možnosť, než sa mu prispôbiť.
2. *Odvodené práva voľby* – existujú v dvoch úrovniach. V prvom prípade môžu štáty delegovať časť svojich právomocí na podniky. Druhá možnosť spočíva v zakotvení viacerých možností do národnej legislatívy a ponechať tak vlastnú voľbu na podnikoch.
3. *Priame (pôvodné) právo voľby podnikov* – voľba je prenechaná výhradne samotným podnikom bez možnosti štátnej intervencie.

Čerpané z: Kovanicová, D. a kol.: „Finanční účetnictví. Světový koncept“, Polygon, Praha, 2003, str. 20.

¹²⁶ Sú dva varianty súvahy, ktoré môžu byť ešte v plnom, či zjednodušenom rozsahu a štyri varianty výkazu zisku a straty.

¹²⁷ Bolo tak učené smernicou Európskeho parlamentu a Rady č. 2001/65/ES a možnosť ocenenia prebehla v rámci odvođeného práva voľby.

3.2.1.2. Siedma smernica

Siedma smernica Rady sa týka konsolidovaných účtovných závierok. Pre to, aby čitateľ pochopil dosah právnych úprav, je potrebné vymedziť subjekty, ktorých sa povinnosť konsolidácie týka. Koncern, alebo tiež holding, je jednoducho definovateľný „...ako zoskupenie obchodných spoločností, v ktorom jedna zo spoločností (materská) kapitálovo ovláda niekoľko iných spoločností (dcérske)“.¹²⁸

Predpoklad úpravy konsolidovanej účtovnej závierky bol obsiahnutý už vo štvrtej smernici. Tá však vytvárala také prostredie intrakoncernových vzťahov, pri ktorom dochádzalo k zníženiu informačnej schopnosti výkazov a k skresleniu výsledku hospodárenia. A naopak, štvrtá smernica poskytovala istú voľnosť v niektorých aspektoch, čo ešte zväčšovalo rozdielnosť jednotlivých národných úprav.

Autori siedmej smernice boli pri absencii právnej úpravy nútení voliť opäť medzi anglosaskou a kontinentálnou koncepciou. Bolo to nutné pre vytvorenie základov k odstráneniu prekážok voľného pohybu kapitálu. Podobne ako v prípade štvrtej smernice zvíťazila britská úprava. Tá hneď v článku 1 stanovuje spôsoby, ktorými môže materská spoločnosť ovládať svoje dcérske spoločnosti. Smernica bola vydaná 13. júna 1983 a do dnešného dňa bola štyrikrát novelizovaná.¹²⁹

Povinnosť konsolidácie vymedzuje smernica v článku 4. Ide o spoločnosti, ktoré majú jednu z foriem, na ktoré sa vzťahuje štvrtá smernica. A to bez ohľadu na to, či sa táto podmienka viaže na materskú alebo dcérsku spoločnosť.^{130 131}

Smernica vymedzuje spôsob zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky a konsolidovanej výročnej správy. Taktiež definuje priebeh auditu a zverejnenia konsolidovanej závierky, ktorá obsahuje konsolidovanú súvahu, výkaz zisku a straty a komentár.

Pre konečný vznik povinnosti konsolidácie podľa európskeho práva je rozhodujúce miesto sídla materskej spoločnosti. Je teda úplne irelevantné, či „dcéry“ alebo „vnučky“ sídlia na území EÚ alebo mimo neho.

¹²⁸ <http://business.center.cz/business/pojmy/p1124-holding.aspx> (31.1.2007) Pozn.: preklad autora.

¹²⁹ Problematiku konsolidácie upravujú i ďalšie smernice, napr. smernica Rady č. 86/635/EHS o bankách a iných finančných inštitúciách alebo smernica Rady č. 91/674/EHS o konsolidovanom účtovníctve poisťovacích podnikov.

¹³⁰ Takýto stav je v súčasnosti i v Českej republike.

¹³¹ Výnimku predstavuje oslobodenie od povinnosti konsolidácie v prípade malých a stredných podnikov podľa definície štvrtej smernice, až na spoločnosti, ktorých cenné papiere boli prijaté k obchodovaniu na regulovanom trhu.

Primárne sa pre zostavovanie účtovných výkazov používa tzv. metóda plnej konsolidácie.¹³² Jej opak predstavuje metóda pomernej konsolidácie¹³³, ktorej možnosť je zakotvená ako variant pre členské štáty. Tie ju môžu využiť v určitých špecifických situáciách. Správnosť uskutočnenej konsolidácie je overovaná auditorom.

3.2.1.3. Smernica o povinnom audite ročných a konsolidovaných účtovných závierok

Táto „nová“ smernica vznikla v roku 2006 ako reakcia na viaceré nedostatky smernice „starej“.¹³⁴ Jedným z nich bola skutočnosť, že pôvodnej smernici chýbal „...všeobecný súbor pravidiel pre zaistenie vhodnej infraštruktúry auditu, ako je verejný dohľad, disciplinárny systém a systém zaistenia kvality, a ďalej neobsahoval konkrétne pravidlá týkajúce sa regulačnej spolupráce členských štátov a tretích krajín.“¹³⁵ V praxi vznikla nová smernica z dôvodov škandálov s nepravdivými auditorskými správami, ktoré vychádzali z „dielne“ nielen Spojených štátov, ale i z Európskej únie.

Smernica stanovuje pravidlá pre schvaľovanie auditorských spoločností¹³⁶ a štatutárnych auditorov¹³⁷. Taktiež stanovuje požadovanú úroveň vzdelania a vzdelávania počas vykonávania praxe. Auditori a auditorské spoločnosti musia byť zapísaní vo verejne prístupnom registri. Veľký dôraz kladie smernica na dodržiavanie:

- profesnej etiky,
- nezávislosti,
- dôvernosti vzťahu auditor - klient,
- objektivity,

¹³² Plná konsolidácia znamená uvedenie aktív, pasív, finančnej situácie, zisku alebo straty všetkých podnikov koncernu, ako by predstavovali jeden jediný subjekt.

Metódy konsolidácie sú v českej legislatíve uvedené v § 23 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, ďalej v § 63 vyhlášky č. 500/2002 Sb. pre podnikateľov, a taktiež v českom účtovnom štandarde pre podnikateľov č. 020.

¹³³ Pomerná konsolidácia zahŕňa iba pomernú časť majetku, záväzkov, výnosov a nákladov v pomere, v akom sa materský podnik podieľa na dcérskej spoločnosti.

¹³⁴ Nová smernica nahradila pôvodnú úpravu overovania účtovnej závierky auditorom, obsiahnutú v ôsmej smernici z roku 1984.

¹³⁵ Dôvod 34 k prijatiu smernice 2006/43/ES.

¹³⁶ Auditorskou spoločnosťou je právnická osoba, ktorú schváli príslušný štátny orgán v súlade s touto smernicou k vykonávaniu povinných auditov.

¹³⁷ Štatutárny auditor je fyzická osoba, ktorú schváli príslušný štátny orgán v súlade s touto smernicou k vykonávaniu povinných štatutárnych auditov, t.j. auditov účtovných závierok.

- profesného tajomstva,
- a na minimálne nutnú rotáciu auditorov v rámci jednej auditovanej spoločnosti.

Pre vykonávanie samotného auditu slúžia tzv. Medzinárodné auditorské štandardy (ISA)¹³⁸.

Nový prvok predstavuje systém zabezpečenia kvality auditorskej práce, ktorý má byť predmetom verejného dozoru. Takýmto spôsobom má kontrolovať poskytované služby nezávisle na auditoroch a auditorských spoločnostiach. Pritom tieto nesmú mať možnosť ovplyvniť financovanie, či riadenie takejto verejnej inštitúcie.¹³⁹ To sa vzťahuje i na systém sankcií, náprav a prevencie nesprávneho vykonávania povinného auditu.

Po implementácii smernice sa očakáva podstatné zblíženie úpravy povinného auditu ročných a konsolidovaných účtovných závierok, nie však jej zjednotenie, nakoľko smernica obsahuje len tzv. minimálnu harmonizáciu. Na členských štátoch je ponechaná možnosť prísnejšej regulácie požiadaviek auditu.

I napriek zdĺhavému procesu prechodu medzi zverejnením smerníc a ich implementáciou do národných legislatív sa ich vplyvom podarilo aspoň zjednotiť informácie, ktoré sú vykazované jednotlivými spoločnosťami, čo do formátu účtovných výkazov. „Nebola však dosiahnutá obsahová zhoda ani v rámci EÚ. ... Účtovné závierky spoločností, ktoré boli zostavené v súlade so smernicami a z nich vyplývajúce informácie, neboli považované za dostatočne spoľahlivé ani pre registráciu na európskych burzách cenných papierov.“¹⁴⁰

¹³⁸ ISA (International Standards of Auditing) boli do auditorskej praxe v Českej republike v plnom rozsahu implementované k 1.1. 2005. Komora auditorov Českej republiky (KAČR) k nim vydáva tzv. aplikačné doložky, ktoré slúžia k lepšiemu pochopeniu a k správnej aplikácii do praxe. Pre bližšie informácie pozri napr. <http://www.kacr.cz/dokumenty/smernice.htm> (31.1.2007).

¹³⁹ Zvláštne postavenie má subjekt verejného záujmu, ktorého audit musí spĺňať isté podmienky. Sú to subjekty, ktorých cenné papiere boli prijaté k obchodovaniu na regulovanom trhu cenných papierov (kótované spoločnosti), alebo ktoré do tejto pozície postavil štát pre ich významné a dôležité postavenie vo verejnom živote spoločnosti. Konkrétne ide o požiadavku na zverejnenie správy o priehľadnosti a transparentnosti auditu na internetových stránkach auditora vykonávajúceho audit. Ďalším bodom je povinnosť subjektu verejného záujmu ustanoviť výbor pre audit podľa podmienok daných národnou legislatívou. Prísnejšie sú v tomto ohľade i pravidlá pre vyžadovanie a dokladovanie nezávislosti audítora, a taktiež pre zaistenie kvality. Kontrola dodržiavania týchto pravidiel prebieha každé tri roky.

¹⁴⁰ Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 44. Pozn.: preklad autora.

Vzhľadom na netransparentnosť a neporovnateľnosť údajov boli spoločnosti nútené okrem smerníc používať i iné pravidlá, napr. Medzinárodné účtovné štandardy alebo štandardy vydávané FASB v USA. Táto situácia sa stala pre európske podniky neudržateľnou. Preto urobila Európska komisia dôkladnú analýzu trhu, ktorej cieľom bolo nájsť východisko, nakoľko harmonizácia na báze smerníc nemohla dokázať zmazať rozdiely medzi jednotlivými krajinami. Do úvahy pripadali viaceré spôsoby riešenia:

- uzavretie dohody o vzájomnom uznávaní účtovných závierok medzi EÚ a USA,
- vyňatie určitých nadnárodných spoločností z povinnosti dodržiavať smernice ES,
- novelizovať doterajšie účtovné smernice,
- vytvoriť európsky výbor pre účtovné štandardy.

To predstavovalo novú úroveň snáh o harmonizáciu účtovníctva, ktorá smerovala ku komplexnejšiemu poňatiu účtovných problémov.

3.2.2. Druhá etapa - nová stratégia harmonizácie účtovníctva

V novembri 1995 vydala Európska komisia (EK) základnú koncepciu tzv. novej stratégie harmonizácie účtovníctva. Jej úlohou bolo hľadať riešenie hlavne pre kapitálové spoločnosti s nadnárodnou pôsobnosťou, obzvlášť tie, ktoré sa snažili o registráciu na medzinárodných burzách cenných papierov. Podporu iniciatívy Komisie ponúknuť spoločnostiam možnosť použitia IAS (v rámci smerníc a ich pôsobnosti) vyjadrila i FEE. Princípy novej stratégie je možné zhrnúť do nasledujúcich bodov:

1. vytvoriť pružný koncepčný rámec, aby slúžil ako teoretická základňa pre novovzniknuté účtovné problémy,
2. Komisia sa rozhodla nezaložiť výbor pre vydávanie európskych účtovných štandardov, čím podporila myšlienku globálnej harmonizácie účtovníckych pravidiel,
3. Komisia sa priklonila k harmonizácii účtovníctva pomocou Medzinárodných účtovných štandardov z „dielne“ IASC a dala tak

možnosť veľkým spoločnostiam zostavovať jednu účtovnú závierku na základe týchto štandardov,¹⁴¹

4. pokiaľ účtovné závierky zostavené podľa amerických GAAP vyhovujú účtovným smerniciam, nevzniká problém; ak sa však tieto dostanú do konfliktu, mali by mať podľa Komisie prednosť závierky zostavené podľa IAS,
5. je potrebné rozlíšiť ročnú konsolidovanú a individuálnu účtovnú závierku; konsolidované závierky by mali byť zostavované na podkladoch IAS, ostatné závierky podľa národných účtovných legislatív.

Pri koncipovaní novej stratégie však EK pozabudla na niektoré podstatné detaily. Predovšetkým v zmienených princípoch chýbala analýza rozdielov a systematické usporiadanie týchto odlišností. Pri implementácii jednotlivých smerníc do národných právnych systémov preto vznikli na základe práva voľby rôzne „nerovnosti“, a to z viacerých dôvodov. Vo všeobecnosti je možné smernice chápať a interpretovať viacerými spôsobmi. Navyac každý jazyk používa iné slová pri doslovnom preklade, nehovoriac o kultúrno-spoločenských rozdieloch, odlišnostiach v právnom systéme a uprednostňovaní základných princípov.

Pretože v tej dobe neboli Medzinárodné účtovné štandardy nijak interpretované¹⁴² a vzhľadom k „obyčajnému“ zavedeniu smerníc do prostredí jednotlivých krajín bez dôkladnej analýzy, dosiahol stupeň harmonizácie relatívne nízku úroveň.

V druhej polovici deväťdesiatych rokov vzniklo viacero porovnávacích štúdií. Ich úlohou bolo popísať zhody a odlišnosti medzi IAS a smernicami a v prípade potreby navrhnúť riešenia. Prvou z nich bola porovnávacia štúdia Kontaktného výboru pre účtovné smernice¹⁴³ z roku 1996¹⁴⁴, ktorá hodnotila úroveň zhody medzi IAS a smernicami, so zameraním na konsolidovanú závierku. Jej výsledkom bolo zistenie dvoch prípadov, kedy dochádzalo ku konfliktu IAS a smerníc, a to i ak by pri

¹⁴¹ Túto skutočnosť podporovala i dohoda medzi IASC a IOSCO o dokončení súboru vyššie spomenutých zásadných štandardov IAS, ktoré sa podarilo vydať v roku 1998. S týmto názorom sa stotožnila i Komisia pre kontrolu cenných papierov v Spojených štátoch (US SEC).

¹⁴² Prvá interpretácia SIC vyšla až v júli 1997, s dátumom účinnosti 1. januára 1999.

¹⁴³ Kontaktný výbor bol poradný orgán so zastúpením členských štátov a Komisie, ktorého úlohou bolo radiť pri vydávaní či dopĺňovaní znenia smerníc, a taktiež byť nápomocným pri riešení praktických problémov v súvislosti s harmonizáciou.

¹⁴⁴ Contact Committee on the Accounting Directives: „An Examination of the Conformity between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives“, European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1996

implementácii bola použitá možnosť voľby.¹⁴⁵ V závere boli prezentované prípady, v ktorých bude nutná novelizácia národných úprav, aby tak pri zostavovaní závierky podľa IAS s nimi viac korešpondovali. Pritom navrhovali možnosť vylúčenia niektorých spoločností z pôsobnosti národnej legislatívy, alebo zahrnutie nových účtovných riešení do právnej úpravy.

Okrem porovnávej štúdie FEE z roku 1999¹⁴⁶, vznikla v tomto období i iná štúdia Komisie¹⁴⁷, ktorá predstavovala východisko metodiky pre výkazy zostavené za rok 1998.¹⁴⁸ Zo záverov štúdie vyplynulo, že „...neexistujú významné konflikty medzi direktívami a tými Medzinárodnými účtovnými štandardmi a interpretáciami SIC, ktoré boli vydané a aplikované v účtovnom období začínajúcom pred 1. júlom 1998.“¹⁴⁹ Ďalšie štúdie odporúčali vzhľadom k nezrovnalostiam zmenu či doplnenie smerníc EÚ.

Myšlienka používania IAS a súčasne rešpektovania smerníc si vynútila požiadavky európskych regulátorov na odstránenie existujúcich rozdielov. A to ako medzi jednotlivými európskymi štandardmi a smernicami, tak i všeobecne medzi smernicami EÚ a IAS. Keďže podstatou celej novej stratégie bolo zdôraznenie harmonizácie pomocou IAS, doviedol tento stav Európsku komisiu k vydaniu Interpretáčnej správy, týkajúcej sa vybraných článkov Siedmej a Štvrtej smernice ES.

Nová stratégia však nezvládla odstrániť základné rozdiely medzi IAS a smernicami, čo upozornilo na nutnosť jej revízie. Pre pretrvávajúce nezrovnalosti k tomuto kroku došlo už na prelome milénií, pretože zistenia ukázali, že je potrebné uskutočniť isté zmeny.

¹⁴⁵ Konkrétne šlo o rozdielnosť v posudzovaní negatívneho goodwillu a konfliktov v prípadoch, kedy je možné „vyhodit“ dcérsku spoločnosť z konsolidácie, ak jej činnosť je výrazne odlišná od činnosti matky.

¹⁴⁶ FEE: „Comparison of the EC Accounting Directives and IASs“, FEE report, 1999. Štúdia sa týkala sa koncepčného rámca k IAS a štandardov vydaných po 31. decembri 1995.

¹⁴⁷ European Commission: „Examination of the Conformity between International Accounting Standards and the European Accounting Directives“, European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, 1999

Štúdia nezahŕňala IAS 32, ani štandardy, ktoré boli v tej dobe v procese revidovania.

¹⁴⁸ Jej cieľom bolo stanovenie rozsahu rozdielov medzi smernicami a IAS, aby veľké spoločnosti mohli zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku bez rizika, že sa dostanú do sporu s európskou účtovnou legislatívou.

¹⁴⁹ European Commission: „Examination of the Conformity between International Accounting Standards and the European Accounting Directives“, European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, 1999, str. 3. Pozn.: preklad autora.

3.2.3. Tretia etapa - modernizácia smerníc EÚ pre účtovníctvo

V júni 2000 vydala Európska komisia správu o novej stratégii v harmonizácii účtovných postupov.¹⁵⁰ Zásadným rozdielom oproti predošlým koncepciám bol návrh toho, že „...všetky spoločnosti zapísané na regulovaných trhoch (odhadom približne 6 700) by mali pripravovať konsolidované účtovné knihy v súlade s IAS. V období dvoch rokov by sa táto požiadavka mala rozšíriť na všetky spoločnosti, pripravujúce návrh verejnej emisie.“¹⁵¹ Namiesto možnosti tak vznikla povinnosť používať IAS pri konsolidovaných účtovných závierkach. Dôsledkom snahy odstrániť rozdiely, resp. konflikty medzi smernicami EÚ a IAS boli nové požiadavky na celkovú modernizáciu smerníc. Do tohto konceptu patrili i nové nároky na normy pre audit, záruky kvality a etiku.

Súčasťou novej stratégie bola i reforma samotného vydavateľa štandardov IAS, a síce IASC. Reštrukturalizácia začala už v roku 1998 a proces vývoja ukončila v apríli 2001 vznikom Rady pre medzinárodné účtovné štandardy a už spomínaných spolupracujúcich orgánov súčinných pri vytváraní Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva.

Zásadným rozdielom smerníc voči IAS bola absencia reálnej hodnoty ako oceňovacej bázy v smerniciach. Jej opomenutie v textoch smerníc spôsobovalo odklon od reality, a taktiež od verného a poctivého obrazu skutočnosti v účtovných závierkach. Táto skutočnosť sa pre Kontaktnú komisiu po konzultáciách s členskými štátmi stala dôvodom k predloženiu návrhu novej smernice¹⁵², ktorou sa zmenili všetky existujúce účtovné smernice s ohľadom na pravidlá oceňovania pri ročných jednoduchých a konsolidovaných účtovných závierkach. Jej obsahom bolo oceňovanie reálnou hodnotou v poňatí finančných nástrojov, čo znamenalo prvý krok k stieraniu rozdielov medzi smernicami a IAS.¹⁵³

Nemenej podstatným krokom v procese harmonizácie bolo vydanie najvyššej právnej normy - vyššie spomenutého nariadenia Európskeho parlamentu a Rady

¹⁵⁰ Commission of the European Communities: „EU Financial Reporting Strategy : the way forward“, European Commission, 2000

¹⁵¹ Commission of the European Communities: „EU Financial Reporting Strategy : the way forward“, European Commission, 2000, str. 6. Pozn.: preklad autora.

¹⁵² Šlo o smernicu Európskeho parlamentu a Rady 2001/65 z 27. septembra 2001.

¹⁵³ Smernica taktiež obsahovala minimálne povinné súčasti komentáru k účtovnej závierke, čo súviselo s implementáciou princípu oceňovania pomocou reálnej hodnoty. Komisia pritom pôvodne plánovala zahrnúť do textu i podrobné definície finančných nástrojov, ktoré by mali a naopak nemali byť oceňované reálnou hodnotou. Od tohto zámeru upustila po uvedomení si rýchleho vývoja aparátov finančných trhov, ako i skutočnosti, že súčasťou smerníc je právo voľby a fixné definovanie nástrojov by sa priečilo tomuto „nedefiničnému“ prístupu.

(ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov z 19. júla 2002 (Nariadenia o používaní IAS), ktoré vymedzilo spoločnostiam v súvislosti s IAS isté povinnosti:¹⁵⁴

- spoločnosti kótované na kapitálových trhoch v EÚ sú povinné zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa IAS najneskôr od 1.1.2005,
- spoločnosti kótované nielen na kapitálových trhoch EÚ, ale i mimo nich, ktoré vykazujú podľa iných účtovných štandardov (napr. US GAAP), majú povinnosť používať IAS od roku 2007,
- spoločnosti, ktoré majú kótované len dlhopisy, majú povinnosť používať IAS taktiež od roku 2007.

V nariadení sa nachádza i variant, ktorý umožňuje členským štátom rozhodnúť o povinnosti používať IAS i v prípade spoločností nekótovaných na trhoch cenných papierov, či spoločností zostavujúcich individuálnu účtovnú závierku.

Tieto kroky znamenali právne predpoklady k začatiu implementácie IAS zo strany Európskeho parlamentu a Rady.

3.2.4. Štvrtá etapa - zavŕšenie modernizácie účtovných smerníc

Posledným krokom, ktorý predstavoval dovŕšenie snáh o modernizáciu smerníc EÚ s cieľom zjednotiť postupy účtovania s IAS/IFRS, bolo zverejnenie Smernice Európskeho parlamentu a Rady č. 2003/51/ES z 18. júna 2003. Prostredníctvom nej sa vyriešila neporovnateľnosť informácií z účtovných závierok zostavených v súlade s IAS/IFRS a tých, ktoré boli zostavené podľa štvrtej a siedmej smernice EÚ. Pri modernizovaní účtovných smerníc šlo o dlhodobý proces, ktorého úspešným výsledkom bola práve zmienená smernica. Práve ona zabezpečila porovnateľnosť výkazov bez ohľadu na to, či subjekt pri ich zostavovaní použil IAS/IFRS alebo novelizované smernice.

Je však potrebné pripomenúť, že účinky smernice majú obligatórny dopad iba na niektoré typy spoločností a jednotlivé členské štáty nemusia smernicu vzťahovať k ostatným spoločnostiam.

Spôsob, akým smernica zabezpečuje porovnateľnosť, vychádza z Nariadenia 1606/2002 o používaní IAS. To hovorí, že prijatie IAS k používaniu v rámci Európy je

¹⁵⁴ Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov, odst. 17 a článok 4 cieľa smernice.

podmienené splnením základnej požiadavky štvrtej a siedmej smernice, ktorou je pravdivý a verný obraz finančnej pozície a výkonnosti podniku. A vzhľadom k vyššie zmieňovanej nekonzistentnosti tohto tvrdenia pri použití „starých“ smerníc, bolo nutné tieto poopraviť tak, aby odrážali vývoj v medzinárodnom účtovníctve. Uvedená snaha vyústila v zmenu smerníc tak, že pri zostavovaní účtovných výkazov s ich použitím vzišiel onen verný a poctivý obraz podniku.

3.2.5. Mechanizmus implementácie a dodržiavania štandardov v EÚ

3.2.5.1. Implementácia štandardov do právneho systému kontinentálnej Európy

Harmonizačná stratégia EK z roku 2000, potvrdená Nariadením o používaní IAS z roku 2002, vytvorila celý rad problémov. Medzi inými šlo o fakt, že IAS/IFRS neboli testované na všetkých typoch podnikateľských odvetví v krajinách, ktoré sa nimi museli začať záväzne riadiť. Ďalšiu skutočnosť predstavovala neskúsenosť auditorských firiem s používaním IAS/IFRS.

Samotná implementácia medzinárodných štandardov prebieha v tzv. schvaľovacom mechanizme IAS/IFRS¹⁵⁵, ktorého úlohou je zaistenie uznania týchto štandardov v prostredí EÚ. „Základnou zásadou schvaľovacieho mechanizmu IAS/IFRS je, že štandardy platia iba vtedy, keď sú konzistentné so zásadami smerníc EÚ a poskytujú kvalitné informácie.“¹⁵⁶

Prítomnosť a ciele tzv. Poradnej skupiny (EFRAG)¹⁴⁸ v procese prijímania jednotných účtovných pravidiel majú hlbší význam. Vznik uskupenia EFRAG bol iniciovaný zainteresovanými stranami v oblasti účtovného výkazníctva. Jednalo sa o užívateľov, zostavovateľov účtovných závierok a o účtovnú profesiu, podporovanú tvorcami národných štandardov. Hlavnou úlohou Poradnej skupiny bola a je aktívna podpora implementácie IAS v spojení s odborným ohodnotením štandardov a k nim

¹⁵⁵ Mechanizmus schvaľovania sa skladá z dvoch úrovní:

1. *politická úroveň* - realizovaná exekutívnym orgánom Európskej komisie, ktorým je Výbor pre reguláciu účtovníctva (Accounting Regulatory Committee - ARC),
2. *odborná úroveň* - zabezpečovaná prostredníctvom tzv. Poradnej skupiny pre účtovné výkazníctvo v Európe (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG)

Výbor pre reguláciu bol zostavený Komisiou v súlade s požiadavkami článku 6 Nariadení o používaní IAS. Jeho členmi sú reprezentanti jednotlivých členských štátov EÚ, predsedníctvo je ponechané v rukách Komisie. Hlavným zmyslom existencie Výboru je regulačná funkcia, spočívajúca v poskytnutí názoru na návrhy Komisie na schválenie jednotlivých medzinárodných účtovných štandardov.

¹⁵⁶ Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 66. Pozn.: preklad autora.

vydávaných interpretácií.¹⁵⁷ Má pritom dôležitú funkciu v konečnej fáze uplatnenia štandardov, nakoľko iba štandardy schválené Výborom pre reguláciu účtovníctva¹⁴⁸ v spolupráci s Poradnou skupinou (a uverejnené v Úradnom vestníku) sú povinné.

V roku 2002 požiadala EK Poradnú skupinu, aby preskúmala relevantnosť existencie prípadných nezrovnalostí medzi IAS/IFRS a smernicami. V tejto súvislosti sa EFRAG po podrobnom preskúmaní podkladov zaručil, že v tej dobe platné štandardy IAS 1 - IAS 41, vrátane SIC 1 – 33, vyhovujú požiadavkám Nariadenia o používaní IAS. Zdôvodnila to tým, že „...nie sú v rozpore s pravdivým a verným obrazom čl. 2(3) 4. smernice a čl. 16(3) 7. smernice a že vyhovujú kritériám zrozumiteľnosti, relevancie, spoľahlivosti a porovnateľnosti účtovných informácií pre ekonomické rozhodovanie a hodnotenie managementu.“¹⁵⁸

V nasledujúcom roku boli z procesu schválenia vyňaté štandardy IAS 32 a 39 a s nimi súvisiace interpretácie z dôvodu ich rozsiahlej revízie v súvislosti s ich značným dopadom na účtovníctvo štátov Európy. Potvrdením prijatia takmer všetkých štandardov bolo už spomenuté Nariadenie č. 1725/2003 o prevzatí určitých Medzinárodných účtovných štandardov. Naňho nadväzovalo prijatie viacerých doplňujúcich a pozmeňujúcich nariadení v rokoch 2004 a 2005, ktoré sa vzťahovali na prijatie konkrétnych štandardov IAS a IFRS, ako i ich interpretácií, vrátane dlho očakávaných IAS 32 a 39. Žiaden z týchto procesov sa nezaobišiel bez preskumu Poradnej skupiny. V roku 2006 pokračoval EFRAG v činnosti v konkrétnych oblastiach, napr. v otázkach uznávania ziskov, prenájmov, ako i procese schvaľovania nového štandardu IFRS 8, ku ktorému vydal záverečnú potvrdzujúcu správu 16.1.2007.¹⁵⁹

V súčasnosti¹⁶⁰ je možné konštatovať, že Európska komisia v spolupráci s EFRAG a Výborom pre reguláciu prijala a včlenila všetky platné medzinárodné účtovné štandardy vydané Radou IASB, resp. ich interpretácie, v plnom rozsahu do

¹⁵⁷ Pre efektívne fungovanie je EFRAG rozdelená vnútornou štruktúrou na dve úrovne:

- *Dozorná rada Európskych organizácií (SBEO)*¹⁵⁷ - samostatný výbor slúžiaci k zabezpečeniu a ochrane európskych záujmov,
- *Technická expertná skupina (TEG)*¹⁵⁷ - zaisťujúca samotný proces overovania vhodnosti IAS/IFRS v európskom právnom a účtovnom prostredí, kde ako pozorovatelia vystupujú EK, IASB a Výbor regulátorov cenných papierov.

Od svojho vzniku pracuje EFRAG na viacerých projektoch konvergencie, vrátane tých, ktoré usilujú o zblíženie s účtovnými pravidlami bežne používanými v Spojených štátoch. Hlavným cieľom týchto projektov je všeobecné zľahčenie zostavovania účtovných výkazov.

¹⁵⁸ Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 68. Pozn.: preklad autora.

¹⁵⁹ Pre viac informácií o činnosti EFRAG pozri napr. <http://www.efrag.org>.

¹⁶⁰ 1.12.2007

svojich nariadení.¹⁶¹ Nemenej dôležité je následné dodržiavanie týchto účtovných postupov zo strany členských štátov a konečných účtovných jednotiek.

3.2.5.2. Mechanizmus zabezpečenia dodržiavania pravidiel v rámci EÚ

Nezávislá inštitúcia, ktorá je zodpovedná za proces dodržiavania a vynucovania účtovných pravidiel v Európe, je známa pod skratkou CESR, teda Výbor európskych regulátorov cenných papierov¹⁶², založený Rozhodnutím EK 6. júna 2001. Úlohou CESR je:¹⁶³

- *zlepšiť koordináciu medzi regulátormi cenných papierov* - vyvíjaním efektívnych operatívnych sieťových mechanizmov na rozšírenie dennodenného konzistentného dohľadu a vynucovaním pravidiel pre Jednotný trh finančných služieb, čím CESR prispieva k väčšiemu dozoru a presadzovaniu aktivít okolo cenných papierov,
- *jednať ako poradná skupina EK* - predovšetkým v príprave návrhov pre rámec smerníc v oblasti cenných papierov,
- *pracovať na zabezpečení väčšej konzistentnosti a včasnej implementácie legislatívy Spoločenstva do právneho systému jednotlivých štátov*, čo je zabezpečené Výborom pre dohľad nad legislatívou v spolupráci s dvoma operatívnymi skupinami.

Z týchto dôvodov je činnosť CESR zameraná na spoluprácu s národnými regulátormi cenných papierov¹⁶⁴, aby tak zabezpečila „...konzistentnú a ekvivalentnú transpozíciu legislatívy Európskej únie. CESR plní túto úlohu tým, že vydáva administratívne smernice, interpretácie, odporúčania, spoločné štandardy, robí hĺbkovú kontrolu, porovnáva postupy regulácie v rôznych krajinách navzájom.“¹⁶⁵ Týmito nástrojmi pôsobí na vynucovanie dodržiavania legislatívy alebo štandardov.

¹⁶¹ Vráťane niekoľkokrát diskutovaného IAS 39, ktorý bol Komisiou prijatý až dodatočne, a vrátane už spomenutého IFRS 8, ktorý si našiel cestu do legislatívy EÚ Nariadením Komisie (ES) č. 1358/2007 z 21.11.2007.

¹⁶² Committee of European Securities Regulators

¹⁶³ <http://www.cesr-eu.org/index.php?page=cesrinsshort&mac=0&id=> (12.2.2007). Pozn.: preklad autora.

¹⁶⁴ V ČR túto činnosť mala donedávna na starosti Komisia pre cenné papiere, od 1.4.2006 prevzala jej pôsobnosť Česká národná banka.

¹⁶⁵ Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 73. Pozn.: preklad autora.

Každý člen Európskej únie má vo Výbore jedného člena. CESR sa schádza minimálne štyrikrát do roka za účasti zástupcu Európskej komisie, ktorej zároveň spolu s Európskym parlamentom a Radou predkladá výročnú správu.

3.2.6. Zhodnotenie európskej úpravy účtovníctva a jej zblížovania s IFRS

Vyššie popísaný Európsky účtovný kódex má svoje kladné i záporné stránky. Medzi pozitíva by som zaradil skutočnosť, že už existuje prvotný rámec európskej úpravy účtovníctva, ktorý stanovuje základné princípy pre jednotlivé národné legislatívy a prispieva tak k zjednoteniu účtovníctva v rámci EÚ.

Na tomto mieste je vhodné poznamenať, že česká legislatíva všeobecne je od momentu vstupu ČR do EÚ „podriadená“ európskemu právu. Z uvedeného vyplýva, že **česká úprava účtovníctva sa od tej európskej neodlišuje**. To naznačuje, že teoreticky by medzi účtovnými predpismi v ČR a v EÚ nemali existovať rozdiely.

Na druhej strane však nemožno nespomenúť, že účtovné smernice stále umožňujú širokú škálu možností a variantov. Tie pripúšťajú existenciu lokálnych rozdielov a vylučujú tak plnú kompatibilitu účtovných výkazov, pochádzajúcich z jednotlivých členských štátov. Tohto právneho stavu, ktorý vytvára praktickú prekážku voľného pohybu kapitálu, si boli vedomé i inštitúcie Európskej únie, a preto hľadali vhodné riešenie vzniknutého problému.

Jedným z variantov bolo vytvorenie novej sústavy štandardov s územnou platnosťou v členských štátoch EÚ. Táto možnosť predstavovala východisko z rámcového charakteru súčasného európskeho účtovného práva, ale neriešila neochotu zahraničných investorov uznávať účtovné výkazy domácich subjektov vzhľadom k použitiu iných účtovných postupov. Variant európskych účtovných štandardov bol neskôr odmietnutý ako zbytočná komplikácia na medzinárodnom účtovnom poli. Osobne si myslím, že toto rozhodnutie predstavovalo veľmi správny krok. V opačnom prípade by nutne došlo k zozložitiu procesu harmonizácie účtovníctva.

Druhý prístup mal väčší úspech a vznikli tak priamo záväzné normy sekundárneho práva. Nariadenia¹⁶⁶ sa týkajú medzinárodných účtovných štandardov

¹⁶⁶ Predovšetkým nariadenie č. 1606/2002 a č. 1725/2003 a ich novely.

a ich využívaní pri zostavovaní účtovných závierok spoločností, ktorých cenné papiere boli prijaté k obchodovaniu na regulovanom trhu v EÚ. Pre zachovanie rámca stanoveného Európskym účtovným kódexom skúma jeho zlučiteľnosť s jednotlivými medzinárodnými štandardmi IAS/IFRS Európska komisia. Jej prostredníctvom sú priebežne vydávané zoznamy použiteľných predpisov formou noviel vyššie zmienených nariadení. Tu je potrebné znovu pripomenúť dve skutočnosti:

1. V súčasnosti sú všetky vydané IAS/IFRS, vrátane ich interpretácií, prijaté Komisiou pre používanie v EÚ. Uvedenú skutočnosť považujem za správny krok, a to z dvoch dôvodov. Jednak vzhľadom k snahám o celosvetovú harmonizáciu všeobecne, a jednak z pohľadu Českej republiky, ktorá sa týmto stáva integrálnou súčasťou tohto globálneho systému prostredníctvom práva EÚ.
2. Implementáciou medzinárodných účtovných štandardov sú ovplyvnené iba spoločnosti kótované na trhu cenných papierov v EÚ. To implikuje a potvrdzuje už spomínané skutočnosti:
 - IAS/IFRS v súčasnosti neupravujú účtovné výkazníctvo malých a stredných podnikov, a súčasne úprava obsiahnutá vo štvrtej smernici EK nie je podľa môjho názoru dostatočná. Na druhej strane je pravda, že Európska únia nemala inú možnosť ako vzťahovať dané postupy a pravidlá len na veľké podniky, vzhľadom k tomu, že i samotné IAS/IFRS boli koncipované v tomto duchu. Preto je znovu potrebné vyzdvihnúť nutnosť úpravy v tejto oblasti, ale zároveň opäť zdôrazniť, že na samostatnom medzinárodnom štandarde pre tzv. SMEs sa pracuje. Osobne sa domnievam, že korektnosť snahy tvorcov IFRS vo vytvorení tohto štandardu by mohla byť viac podporovaná predstaviteľmi EÚ.
 - malé a stredné podniky majúce sídlo v EÚ dodnes podliehajú účtovným smerniciam Európskej Komisie, ktoré stále poskytujú veľa priestoru pre nejednotnosť účtovných výkazov.

Zbližovanie európskych právnych predpisov o účtovníctve a medzinárodných účtovných štandardov bolo nevyhnutné. Podľa môjho názoru by sa však dalo polemizovať nad cestou harmonizácie týchto dvoch systémov, ktorú popredné

inštitúcie Európskej únie zvolili. Zdlhové skúmanie kompatibility medzinárodných účtovných predpisov s európskymi smernicami a následné vydanie niekoľkých nariadení mohlo byť nahradené jednoduchým uprednostnením IAS/IFRS, a to už vzhľadom k dôslednosti a odbornej úrovni autorov týchto predpisov. Osobne zastávam názor, i keď laický, že obe sústavy účtovných predpisov boli založené na rovnakých princípoch a presadzovali rovnaké poňatie účtovníctva, preto odlišnosti, ktoré ich delili, neboli zásadného charakteru. Otázkou ostáva, či i ďalšie nové IFRS budú podrobené tak rozsiahlemu skúmaniu, alebo už prejdú do európskeho práva bez väčších prierahov. Vo všeobecnej rovine však považujem podstatu zblížovania európskeho účtovného práva a Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva za správnu.

Aj napriek výhradám v otázkach rýchlosti prispôsobovania však nie je možné tvrdiť, že Európska únia „sa nesnaží“. Z úmyslov jej inštitúcií a orgánov je cítiť úsilie docieľiť čo najväčšiu harmonizáciu európskych účtovných pravidiel s tými medzinárodnými. To koniec koncov potvrdzuje i stratégia tržnej politiky Európskej komisie pre rok 2008, v ktorej účtovníctvo so zameraním sa na SMEs predstavuje jednu z troch hlavných oblastí.¹⁶⁷

Ďalšie veľké negatívum úpravy účtovníctva v rámci EÚ vidím v tom, že z pôvodnej koncepcie európskeho práva spoločností neboli realizované všetky zamýšľané smernice. Napr. úprava konsolidovaných účtovných závierok by mala iste väčší dopad, ak by existovala definícia koncernu a koncernového práva na európskej úrovni. Nevydaním týchto noriem práva spoločností tak utrpelo i európske účtovné právo, ktoré tak bolo nútené okrem účtovných otázok riešiť i vzniknuté koncepčné rozpory. Do budúcnosti by preto bolo vhodné uvažovať o ich dodatočnom doplnení, čím by sa zavřila pôvodná správna myšlienka na celkovú úpravu práva spoločností.

¹⁶⁷ Pre reč Charlieho McCreevyho, európskeho komisára pre vnútorný trh a služby, v ktorej načrtol túto stratégiu, pozri <http://www.iasplus.com/europe/0703mccreevy.pdf> (2.12.2007)

3.3. US GAAP

Hoci porovnávanie amerických účtovných štandardov s celosvetovými či českými účtovnými postupmi nie je predmetom tejto práce, je nutné pripomenúť, že ich globálny vplyv je veľmi dôležitý, a pre účely tejto štúdie podstatný najmä v súvislosti s koordináciou činností orgánov US GAAP a tvorcov IFRS. Preto na nasledujúcich stranách uvádzam aspoň stručné predstavenie štandardov US GAAP, ako i zmienenej spolupráce orgánov týchto dvoch komplexných účtovných celkov.¹⁶⁸

3.3.1. Čo sú US GAAP?

Pojem US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles¹⁶⁹) zvykne byť prekladaný ako „Americké (vše)obecne uznávané účtovné zásady“. Toto súсловie však úplne nevystihuje úlohu týchto predpisov. US GAAP je možné charakterizovať nasledujúcou citáciou: „Všeobecne uznávané účtovné zásady predstavujú konvencie, pravidlá a postupy nutné k definovaniu všeobecne prijímanej účtovnej praxe v danom čase. Zahŕňajú nielen obsiahleho sprievodcu všeobecnými aplikáciami, ale taktiež podrobné návody a postupy. Všeobecne uznávané účtovné zásady sú konvenčné - to znamená, že sa stávajú všeobecne uznávanými skôr dohodou (často mlčanlivou dohodou) než formálnym odvodením z radu postulátov alebo základných konceptov. Zásady sa vyvinuli na báze experimentu, zdravého rozumu, zvyku, obvyklej praxe a (vo významnom rozsahu) na báze praktickej potreby.“¹⁷⁰ Stručne povedané, jedná sa o systém zásad, ktoré upravujú postupy a metódy účtovných jednotiek v konkrétnych podrobne prepracovaných detailoch.

Systém US GAAP bol po desaťročia prijímaný ako ucelený a tým vylučujúci akékoľvek skreslenie hospodárskych výsledkov podniku. Prvé pochybnosti vznikli, keď v roku 2002 na sfaľované účtovné výkazy doplatil ekonomický gigant Enron, dovtedy jeden z najväčších svetových vodcov v oblasti elektrickej energie, plynu a komunikačných prostriedkov, nasledovaný ďalšími veľkými nadnárodnými

¹⁶⁸ Pre detailnejšie informácie o orgánoch a inštitúciách US GAAP pozri Prílohu č. 6.

¹⁶⁹ Pojem GAAP býva často používaný pre označenie národných účtovných predpisov, skratka US preto predstavuje krajinu pôvodu, ktorou sú Spojené štáty americké. Z ďalších GAAP, ktoré sa dostali do povedomia verejnosti, môžeme spomenúť UK GAAP (britské GAAP), či Aus GAAP (teda austrálske GAAP). Pre doplnenie uvádzam, že napríklad v texte IFRS predstavuje skratka GAAP akúkoľvek národnú účtovnú úpravu.

¹⁷⁰ Delaney, P. R., Epstein, B. J., Adler, J. R., Foran, M. F.: „GAAP 2000 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2000“, John Willey & Sons, 2000, str. 3. Pozn.: preklad autora.

spoločnosťami. Negatívne dopadu tohoto škandálu sa nevyhla ani NYSE či americká vláda a celková ekonomika Spojených štátov. Ani rýchle opatrenia v podobe vydania na americké pomery tvrdého zákona¹⁷¹, ktorý nezvyklým spôsobom zasahoval do práva spoločností, nezastavili búrlivé diskusie odbornej verejnosti nad otázkou, ktorý zo svetových účtovných systémov je ten správny.

3.3.2. Spolupráca tvorcov IFRS a US GAAP

Tvorcovia US GAAP majú v súvislosti s medzinárodným účtovníctvom z dlhodobého hľadiska vyššie ciele, než je vytvorenie účtovných pravidiel pre jednu ekonomiku.¹⁷² Tento zámer potvrdzuje i už spomínaná Norwalkská dohoda o spolupráci medzi IASB a FASB z roku 2002, v ktorej: „...potvrdili svoj záväzok vyvinúť vysoko kvalitné, kompatibilné štandardy, ktoré by mohli byť používané ako pre domáce, tak i pre zahraničné finančné vykazovanie.“¹⁷³

Súčinnosť IASB a FASB má krátkodobé a dlhodobé ciele. Zámerom krátkodobej konvergenencie je prehodnotenie najväčších rozdielov v niekoľkých konkrétnych nižšie uvedených oblastiach a stanovenie postupov a projektov smerujúcich k ich odstraňovaniu do roku 2008.

Predmet zamerania krátkodobej konvergenencie predstavujú nasledujúce body, obsahujúce dôležité oblasti preskumu:

Tabuľka č. 2: Témy krátkodobého konvergenčného programu IASB a FASB

| K preskúmaniu rade IASB | K preskúmaniu rade FASB |
|---|--|
| výpožičné náklady | ocenenie reálnou hodnotou |
| znehodnocovanie (spoločne s FASB) | znehodnocovanie (spoločne s IASB) |
| daň z príjmu (spoločne s FASB) | daň z príjmu (spoločne s IASB) |
| vládne granty | investičný majetok* |
| podniky so spoločnou majetkovou účasťou | výskum a vývoj |
| vykazovanie podľa segmentov | následné udalosti |
| | * preskúmaný FASB ako súčasť prvého bodu - ocenenia reálnou hodnotou |

Zdroj: IASB, FASB¹⁷⁴

¹⁷¹ Sarbanes-Oxley Act

¹⁷² Jedná sa ale samozrejme o veľmi silnú a dôležitú ekonomiku.

¹⁷³ IASB, FASB: „A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP — 2006-2008. Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB“, IASB a FASB, 2006, str. 1. Pozn.: preklad autora.

¹⁷⁴ IASB, FASB: „A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP — 2006-2008. Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB“, IASB a FASB, 2006, str. 2. Pozn.: preklad autora.

Zatiaľ čo konvergenčný program do roku 2008 zahŕňa prevažne zmeny súčasných účtovných štandardov a pravidiel, dlhodobú strategickú prioritu predstavuje vytvorenie spoločnej sady kvalitných medzinárodných štandardov.

Spolupráca Rady pre medzinárodné účtovné štandardy a jej americkej kolegyne však nekončí niekoľkými úzko zameranými témami. Súčasťou vývoja štandardov u oboch rád je i tzv. „aktívna agenda“, t.j. otázky, ktorými sa rady v súčasnosti zaoberajú, pričom niektoré konvergenčné témy sú už istý čas jej obsahom.¹⁷⁵ Ide napr. o podnikové kombinácie, konsolidáciu, rozlišovanie vlastných a cudzích zdrojov, hodnotenie výkonnosti, či rozpoznávanie výnosov. Okrem vymenovaných existujú i ďalšie oblasti, ktoré už boli predmetom preskumu, avšak ešte neboli zaradené do aktívnej agendy, napr. nehmotné aktíva.

Súčinnosť IASB a FASB je možné hodnotiť veľmi pozitívne, pričom jej dopady sú ďalekosiahle. Nielenže sa zníži alebo zmizne rivalita oboch inštitúcií, ale vzniknú i lepšie podmienky pre globalizáciu kapitálových trhov.

Obom sadám štandardov sa dá čo to vyčítať - americké GAAP bývajú považované za príliš zložité a naopak IAS/IFRS nedostatočne prepracované. I napriek tomu však podľa môjho názoru prinesie spolupráca tvorcov IFRS a US GAAP v najbližšej dobe očakávané kladné výsledky v podobe nového, lepšieho, a hlavne vskutku globálneho súboru účtovných štandardov s väčšou účinnosťou. A pokiaľ sa bude pri vytváraní medzinárodných pravidiel účtovania vychádzať „...z toho najlepšieho, čo je obsiahnuté v US GAAP, IFRS a národných účtovných štandardoch, budú mať svetové kapitálové trhy k dispozícii taký súbor účtovných štandardov, ktorému budú investori môcť plne dôverovať.“¹⁷⁶

¹⁷⁵ Okrem aktívnej agendy sú súčasťou tvorby nových štandardov i tzv. výskumné programy, ktoré predchádzajú aktívnu agendu. Ide o prieskum postupov a pravidiel účtovania so zameraním na slabšie miesta, ktorého cieľom je stanovenie priorit pre zlepšenie týchto nedostatkov, tj. vytvorenie nových alebo lepších štandardov pre tieto oblasti účtovníctva.

¹⁷⁶ Müllerová, L.: „Účetnictví podnikatelů. Fyzické osoby, obchodní společnosti“, Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 2005, str. 17. Pozn.: preklad autora.

4. Odlišnosti medzi IFRS a českou úpravou účtovníctva vo všeobecnej i konkrétnej rovine¹⁷⁷

4.1. Všeobecná úroveň rozdielov

Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva¹⁷⁸ nie sú všeobecne záväznou právnou normou, môžu však byť prijímané do národných i nadnárodných legislatív. To, do akej miery budú implementované a používané, závisí od konkrétneho právneho prostredia. V porovnaní so štandardmi je česká legislatíva národného charakteru, založeného na pravidlách, ktorý podlieha požiadavkám a predpisom Európskeho spoločenstva, pričom má povinnosť zapracovať tieto do ustanovení českých právnych základov.

Vzhľadom k podstate oboch systémov existujú medzi nimi celé skupiny rozdielov, a to ako všeobecného charakteru, zasahujúceho do samotnej koncepcie, tak i v mnohých konkrétnych otázkach. Vráťme sa preto k najčastejším príčinám odlišností, uvedených na strane 9 tejto práce. Drvivá väčšina z nich totiž reprezentuje dôvody existencie odlišností medzi českou úpravou účtovníctva a medzinárodnými štandardmi, ktoré sú uvedené nižšie.

Predovšetkým je nutné pripomenúť, že **IFRS nie je súbor účtovných pravidiel**, ale predstavuje systém zameraný na vykazovanie. Uvedená skutočnosť súvisí s dôvodmi samotného vzniku IFRS. Tieto boli primárne vytvorené pre uspokojenie informačnej potreby investorov ako užívateľov účtovnej závierky. Preto IFRS neriešia skreslenie obrátov jednotlivých účtov.¹⁷⁹ Oproti tomu české zákony v podstate priamo „navádzajú“ účtovnú jednotku na základe daných metódik, čo a kam je nutné zaúčtovať. Medzinárodné štandardy neupravujú vzhľad či štruktúru účtovnej osnovy či hlavnej knihy. V podstate to znamená, že účtovná jednotka môže účtovať pokladňu na účet s názvom „Jabíčko“, a nemusí byť viazaná účtovou

¹⁷⁷ Pri vypracovaní kapitoly boli prevažne použité texty jednotlivých medzinárodných štandardov, dostupných v českom jazyku napr. na stránkach <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/> a <http://eur-lex.europa.eu>, ako i:

MFČR, Ernst & Young: „Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou“, MFČR, Ernst & Young v spolupráci s Európskou úniou, 2005
Deloitte: „IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2007, a internetové stránky <http://www.gaap.cz> a <http://www.ifrs.cz>.

¹⁷⁸ V celej podkapitole je na konkrétny medzinárodný štandard účtovného výkazníctva odkazované spolu s poradovým číslom príslušného štandardu. Skratkou IFRS sa preto v nasledujúcom texte budú rozumieť medzinárodné účtovné štandardy všeobecne, t.j. ako IAS 1-41, tak IFRS 1-8 a ich interpretácie.

¹⁷⁹ Napr. ak sa účtovná jednotka rozhodne účtovať storno účtovnej operácie na opačné strany účtov s kladným znamienkom. Česká metodika naopak navádza k zaúčtovaniu na rovnakú stranu účtu so záporným znamienkom.

skupinou 21, ako je tomu v českom účtovníctve. Jediné, čo musí, je pri zostavovaní účtovnej závierky túto položku **správne vykázat** v účtovných výkazoch. Tie však podľa IFRS taktiež nemajú predpísanú štruktúru.¹⁸⁰ IFRS teda nehovorí nič o tom, čo a ako je nutné účtovať. Upravujú iba pravidlá vykazovania. Toto vychádza primárne zo skutočnosti, že česká účtovná legislatíva je založená na pravidlách, zatiaľčo IAS/IFRS koncepčne vychádza z princípov. V tejto súvislosti na dôvažok považujem za dôležité opäť pripomenúť, že IFRS nepozná žiadnu súvzťažnosť účtov.¹⁸¹

V medzinárodných štandardoch je uprednostňovaný pohľad na podstatu aktíva či záväzku, v zmysle **ekonomickej podstaty** a ekonomického vlastníctva¹⁸² každej transakcie. Právna forma, či právne vlastníctvo preto nehrá žiadnu úlohu. Hlavným kritériom pre priradenie aktíva majiteľovi je jeho schopnosť aktívum ovládať, nemusí teda k nemu vlastniť kúpnu zmluvu. Oproti tomu v českej legislatíve prevláda právna podstata a v otázkach vlastníctva slúži ako základné východisko prevod právneho titulu.

Nemenej dôležitý rozdiel českej účtovnej legislatívy a IFRS predstavuje spôsob oceňovania majetku a záväzkov. Tu je nevyhnutné zdôrazniť, že české pravidlá stále uplatňujú princíp historickej, teda obstarávacej ceny. Naopak v IFRS je používaná metóda ocenenia reálnou hodnotou.¹⁸³ Z toho sa dajú vyvodiť prinajmenšom dva závery:

- oceňovacia báza reálnej hodnoty obsiahnutá v IFRS predstavuje spôsob ocenenia majetku (príp. záväzkov) postupom, ktorý podľa môjho názoru podáva vernejší a poctivejší obraz o stave daného aktíva,^{184 185}

¹⁸⁰ I keď v IAS 1 a v dodatku IAS 7 existujú nezáväzné vzory.

¹⁸¹ Len pre poriadok uvádzam, že pri jednoduchom účtovnom zápise sa v českých podmienkach súvzťažnosťou rozumie tá druhá strana iného účtu, t.j. daný protiúčet. Pri zloženom účtovnom zápise vyjadruje súvzťažnosť spojitost' medzi viac ako dvoma účtami.

¹⁸² Ekonomické vlastníctvo predstavuje právo využívať majetok ako svoj vlastný. Ide teda o presne opačný princíp, ako ho poznáme v českej právnej úprave všeobecne. Typický príklad v tejto súvislosti predstavuje leasing. Pozri podkapitolu 4.2.3.

¹⁸³ Je však pravda, že i podľa IFRS sa nie všetky záväzky oceňujú reálnou hodnotou. Napr. diskontovať záväzok, ktorý je splatný za dva dni, by prinieslo viac práce, než úžitku. IASB a Rada pre finančné účtovné štandardy (FASB) však v rámci spolupráce pri vytváraní jednotných štandardov v súčasnosti jednajú o tom, aby boli v budúcnosti všetky záväzky vykazované v reálnej hodnote.

¹⁸⁴ Ak by napr. česká účtovná jednotka kúpila osobné auto v obstarávacej cene 500 000 Kč a rozhodla sa ho používať a odpisovať 4 roky, jeho zostatková „daňová“ (a pravdepodobne i účtovná) cena by po 4 rokoch bola nulová. Ak sa však spoločnosť rozhodne v tom okamžiku auto predať, určite to nebude za nulovú cenu. IFRS v tejto súvislosti využíva pojmy „zbytková

- uvedená metóda v oceňovaní nepriamo zohľadňuje i infláciu.¹⁸⁶

Daňová základňa v ČR stále vychádza z účtovnej legislatívy, t.j. z účtovnej závierky zostavenej na základe právnej úpravy účtovníctva. Preto sú mnohé odhady a uváženia vykonané s ohľadom na potenciálne daňové dopady, čo môže viesť k prijatiu postupov, ktoré sú daňovo výhodnejšie namiesto toho, aby verne a poctivo odrážali skutočný stav hospodárenia spoločnosti.

Účtovná legislatíva v Českej republike pokladá nekonsolidovanú účtovnú závierku za základnú a primárnu. IFRS je naproti tomu sústava účtovných princípov určená hlavne kótovaným spoločnostiam, v ktorých základným zdrojom informácií je konsolidovaná účtovná závierka, zatiaľčo nekonsolidované výkazy môžu slúžiť ako doplnkový zdroj správ o stave a pozícii podniku.

Vo vzťahu k svojej povahe neobsahuje česká právna úprava úplný koncepčný rámec, a to hlavne k prvkom ako popis a definície jednotlivých súčastí účtovnej závierky, či diskusiu o základných účtovných metódach a koncepciách.

hodnota“ a „doba použiteľnosti daného aktíva“ (napr. IAS 16) a stanovuje povinnosť prehodnotiť tieto aspoň raz do roka. To naznačuje, že v tom prípade bude auto precenené reálnou hodnotou, t.j. hodnotou, ktorú auto v danom mieste a čase na trhu má.

¹⁸⁵ Na druhú stranu nemožno nespomenúť, že napr. v českom zákone o účtovníctve sú v § 27 taktiež definované zložky majetku, ktoré sú i v podmienkach českej legislatívy oceňované reálnou hodnotou.

¹⁸⁶ Zvlášť pri vykazovaní v hyperinflačných ekonomikách sa nezahrnutie dopadu inflácie do hodnoty jednotlivých položiek výkazov môže výrazným spôsobom prejaviť v skreslení skutočného stavu. IFRS rieši vykazovanie pri hyperinflácii v štandarde IAS 29.

4.2. Konkrétne odlišnosti

4.2.1. Vykazovanie v účtovných závierkach

Konkrétnych, často i drobných, rozdielov medzi českou účtovnou legislatívou (ČÚL) a IFRS je značné množstvo. V nasledujúcom texte je preto venovaná pozornosť tým, ktoré považujem za podstatné, alebo minimálne dôležité.

Medzinárodné účtovné štandardy stanovujú základňu pre prezentáciu štandardnej účtovnej závierky v IAS 1, novelizovanom v roku 2003. Hoci IFRS predkladajú väčší počet povinných **účtovných výkazov**¹⁸⁷, česká úprava podrobnejšie popisuje štruktúru a jednotlivé položky účtovných výkazov. Nájdeme v nej napríklad mimoriadne položky či bežný hospodársky výsledok, pričom IFRS zverejnenie týchto údajov zakazuje. Naopak pojem „aktíva držané za účelom predaja“ česká úprava účtovníctva nepozná. Všeobecne sa však dajú položky závierky považovať za obdobné, i napriek skutočnosti, že IFRS kladú omnoho väčšie nároky na zverejňovanie informácií obsiahnutých v prílohe. V čom sa oba systémy zhodnú, je vyžadovanie uverejnenia porovnateľných informácií za predchádzajúce obdobie.

V IFRS sa položky vo výkazoch **zobrazujú netto**, t.j. v čistej hodnote. Znamená to, že ak si účtovná jednotka napr. zvolí, že bude o opravných položkách účtovať ako o rezervách, medzinárodné štandardy tým neporuší.¹⁸⁸ Samozrejme za podmienky, že ak na konci účtovného obdobia tieto odčíta od majetku v súvahe.

ČÚL i IFRS vyžadujú **rozlišovanie dlhodobých a krátkodobých aktív a záväzkov**, v oboch prípadoch však existujú výnimky. Kritériá klasifikácie sú podstatným spôsobom rozsiahlejšie a hlbšie u IFRS.¹⁸⁹ Tieto sa navyše držia prevádzkového cyklu podniku, na rozdiel od striktného dodržiavania dvanástich mesiacov v prípade českej úpravy.

V novom IFRS 8, nahradzujúcom IAS 14, nájdeme **vykazovanie podľa tzv. segmentov**, teda podľa rôznych druhov výrobkov a služieb a rôznych oblastí

¹⁸⁷ Ako už bolo vyššie spomenuté, v ČR je povinná iba súvaha, výkaz zisku a straty a príloha k účtovnej závierke. IAS 1 v odst. 7 vyžaduje súvahu, výkaz zisku a straty, výkaz zmien vlastného kapitálu, výkaz peňažných tokov (cash flow) a účtovné pravidlá a vysvetľujúci komentár (t.j. prílohu podľa českých pravidiel).

¹⁸⁸ Uvedený príklad je čerpaný z:

http://www.xbrl.cz/index.php?ln=1&tm=28&om=154&z_id=a_consult-ex-6_c (3.12.2007).

¹⁸⁹ Pravidlá pre rozlišovanie aktív a záväzkov na krátkodobé, resp. dohodové, nájdeme v odst. 53 až 65 štandardu IAS 8.

pôsobenia.¹⁹⁰ Účtovné výkazy zostavené na tomto princípe dotvárajú pohľad na výkonnosť spoločnosti a pomáhajú zhodnotiť riziká. ČÚL vykazovanie podľa segmentov nepozná, v prílohe k účtovnej závierke však vyžaduje rozčlenenie tržieb z predaja tovaru a služieb podľa umiestnenia trhu a podľa druhov činnosti.

Vo **výkaze zisku a straty** uvažujú oba systémy o účelovom i druhovom členení výkazu, pričom pri voľbe ktoréhokoľvek z nich platí, že ak sa podnik rozhodne členiť účelovo, sú vyžadované dodatočné informácie o povahe nákladov.¹⁹¹ V tejto súvislosti je potrebné spomenúť IAS 8, ktorý sa venuje okrem iného zmenám účtovných pravidiel, účtovných odhadov a opravám chýb. Tieto sa v ČÚL v drvivej väčšine prípadov prejavia vo výkaze ziskov a strát (ako mimoriadny výnos, či náklad). Oproti tomu berie medzinárodný štandard do úvahy podstatu pôvodnej transakcie, t.j. zmena politiky či oprava nastane tam, kde vznikla. Nemusi to teda nutne byť výsledovka. Navyiac IAS 8 uplatňuje retrospektívny (alebo prospektívny) pohľad¹⁹² a všeobecne tieto otázky rieši detailnejšie a konkrétnejšie.¹⁹³

Čo sa týka **výkazu o peňažných tokoch**, rozoberá štandard IAS 7 niektoré detailné a špecifické prvky v informáciách o tokoch peňazí, taktiež rieši konkrétne problémy kombinácií podnikateľských jednotiek¹⁹⁴ a konsolidovaných peňažných tokov.¹⁹⁵ ČÚL sa pravidiel v otázkach peňažných tokov dotýka iba všeobecne a ponecháva väčšinu štruktúry výkazu na vôli spoločností, čo je spojené s neexistenciou povinnosti zostavovania tohto výkazu.

Intenzívne diskutovaný štandard IAS 32 podrobuje rozboru **vykazovanie a prezentovanie finančných nástrojov**, pričom rozdeľuje finančné nástroje na

¹⁹⁰ Segmentom podniku je „...zložka účtovnej jednotky:

1. ktorá sa zaoberá podnikateľskými aktivitami, v súvislosti s ktorými môžu vzniknúť výnosy a náklady (vrátane výnosov a nákladov spojených s transakciami s inou zložkou tej istej účtovnej jednotky);
2. ktorej prevádzkové výsledky sú pravidelne overované hlavnou vedúcou osobou účtovnej jednotky s rozhodovacou právomocou za účelom vydávania rozhodnutí o prostriedkoch, ktoré majú byť segmentu pridelené, a posudzovanie jeho výkonnosti a
3. pro ktorú sú dostupné samostatné finančné údaje.“

Pozn.: preklad autora. Čerpané z IFRS 8, odst. 5, dostupného na adrese (3.12.2007):

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:300:0032:01:CS:HTML>.

¹⁹¹ Odst. 83 štandardu IAS 1.

¹⁹² Retrospektívne = späťne, prospektívne = následne. Znamená to, že sa „...nové účtovné pravidlo aplikuje na udalosti a transakcie tak, ako by bolo používané vždy.“ Čerpané z IAS 8, odst. 45. Pozn.: preklad autora.

¹⁹³ Odst. 31 až 57 štandardu IAS 8.

¹⁹⁴ Odst. 37 až 42 štandardu IAS 7.

¹⁹⁵ Odst. 38, 50 štandardu IAS 7.

finančné aktíva, finančné záväzky a kapitálové nástroje. IFRS opäť kladú väčšie nároky na uverejňovanie podrobných špecifických informácií o finančných nástrojoch a derivátoch v účtovných výkazoch.¹⁹⁶ Rozdiely medzi oboma koncepciami nájdeme i v účtovaní, oceňovaní a zaist'ovaní (tzv. „hedging“) finančných nástrojov, najmä čo sa týka reálnej hodnoty.¹⁹⁷

4.2.2. Rozdiely v konkrétnych položkách výkazov

Štandardy všeobecne definujú aktívum ako „...ekonomický zdroj ovládaný podnikom v dôsledku minulých udalostí, od ktorého sa očakáva, že z neho bude podniku plynúť budúci ekonomický prospech“, a **nehmotné aktívum** potom ako „... identifikovateľné nepeňažité aktívum, ktoré nemá hmotnú podobu ...“¹⁹⁸

Česká právna úprava definuje nehmotné aktíva inak¹⁹⁹, a to pomocou otvoreného zoznamu položiek, do ktorého počíta zriaďovacie výdaje, nehmotné výsledky výskumu a vývoja, software, práva a goodwill, ak doba ich použiteľnosti prekračuje jeden rok. Preto pre veľmi rozdielne poňatie nehmotných aktív je potrebné jednotlivé položky posudzovať dôsledne, aby boli správne zaradené. Odlišnosti nájdeme i v rozpoznávaní, oceňovaní a preceňovaní nehmotných aktív. Napr. výdaje na reklamu alebo na výskum nie sú podľa IAS 38²⁰⁰ aktívom.

Čo sa týka **zásob**, povoľuje ČÚL účtovanie spôsobom A a spôsobom B²⁰¹. Vzhľadom k svojej podstate sa IFRS účtovaniu o zásobách nevenujú. IAS 2 rozoberá oceňovanie zásob a nákladov súvisiacich s ich obstaraním, ako i vykazovanie zásob. Pritom samotná definícia zásob sa v oboch súboroch pravidiel v zásade zhoduje.²⁰²

¹⁹⁶ Je však treba podotknúť, že česká účtovná legislatíva týkajúca sa finančných inštitúcií obsahuje väčšinu požiadavkov IAS 32. Navyiac české účtovné štandardy pre banky obsahujú definíciu pojmov „finančné aktívum“ a „finančný záväzok“.

¹⁹⁷ Týmto otázkam sa venuje taktiež veľmi diskutovaný štandard IAS 39.

¹⁹⁸ Oboje z: odst. 2 štandardu IAS 38. Pozn.: preklad autora.

¹⁹⁹ Definíciu nájdeme v §6 vyhlášky č. 500/2002 Zb. pre podnikateľov.

²⁰⁰ Odst. 57, písm. a) a c) štandardu IAS 38

²⁰¹ Spôsobom A sa zásoby účtujú počas roka prostredníctvom účtov obstarávania zásob a účtu samotného skladu. Spotreba zásob sa v takomto prípade dostane do nákladov až v momente, keď tieto opúšťajú sklad. Spôsobom B sa spotreba dostáva do nákladov priamo. Spôsob B je preto použiteľný iba v prípade perfektnej skladovej evidencie spoločnosti. Podrobne tieto spôsoby účtovania popisuje český účtovný štandard č. 015 pre podnikateľov.

²⁰² Podľa odst. 4 štandardu IAS 2 sú zásoby „...aktíva:

- držané za účelom predaja v bežnom podnikaní;
- vo výrobnom procese, určené k predaju; alebo
- vo forme materiálu alebo obdobných dodávok, ktoré sa spotrebujú vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb.“

IFRS oceňuje zásoby na nižšiu z úrovni nákladov na ich obstaranie a čistej realizovateľnej hodnoty²⁰³, zatiaľčo česká úprava dáva podľa druhu zásob na výber obstarávaciu cenu a ocenenie vlastnými vynaloženými nákladmi.²⁰⁴ Ako česká úprava účtovníctva, tak IFRS povoľujú posudzovať výdaj zásob zo skladu metódou FIFO²⁰⁵ i metódou váženého priemeru.²⁰⁶

Rozdiel je možné pozorovať pri vykázaní niektorých druhov zásob. Podľa IFRS „... **hlavné náhradné diely** a súčasti zariadení sú kvalifikované ako pozemky, budovy a zariadenia, pokiaľ podnik očakáva, že ich bude možné používať po viac než jedno obdobie.“²⁰⁷ To znamená, že sú považované za dlhodobý hmotný majetok²⁰⁸ a budú podľa toho i odpisované.

Nemenej dôležitá je rozdielnosť medzi ČÚL a IFRS v poňatí **rezerv**. Česká úprava účtovníctva totiž nemá rezervy tak podrobne definované a i preto sa v českom účtovníctve môžu tvoriť niektoré druhy rezerv, ktoré IFRS nepovoľujú.²⁰⁹ Medzinárodné účtovné štandardy navyiac rozlišujú medzi rezervami a podmienenými záväzkami:

- *Rezerva*²¹⁰ má neisté časové rozvrhnutie a výšku. Je vykovaná v záväzkoch, pretože sú to súčasné záväzky, k vysporiadaniu ktorých bude potrebný odtok zdrojov prinášajúcich účtovnej jednotke ekonomický prospech.
- *Podmienený záväzok*²¹¹ nie je vykovaný v záväzkoch, pretože jeho existencia sa potvrdí až v momente, keď nastanú budúce udalosti, ktoré účtovná jednotka nemá úplne pod kontrolou.

Podľa českého zákona o účtovníctve sa rezervami rozumie „...rezerva na riziká a straty, rezerva na daň z príjmu, rezerva na dôchodky a podobné záväzky,

²⁰³ Definíciu zásob podľa českého práva nájdeme v § 9 vyhlášky 500/2002 Sb. pre podnikateľov. Čistá realizovateľná hodnota je „...odhadnutá predajná cena v bežnom podnikaní, znížená o odhadnuté náklady na dokončenie a odhadované náklady nutné k uskutočneniu predaja.“ Čerpané z odst. 4 štandardu IAS 2.

²⁰⁴ IAS 2 navyiac povoľuje zníženie ocenenia zásob na čistú realizovateľnú hodnotu, pri zvýšení tejto potom dovoľuje storno zníženia tohto ocenenia.

²⁰⁵ First in - first out, t.j. prvý do skladu - prvý zo skladu.

²⁰⁶ IFRS navyiac v zvláštnych prípadoch (vymedzených v alternatívnom riešení v odst. 23 štandardu IAS 2) umožňujú použiť metódu LIFO, teda „last in - first out“, čo znamená posledný do skladu, prvý zo skladu.

²⁰⁷ Odst. 11 štandardu IAS 16, týkajúceho sa pozemkov, budov a zariadení.

²⁰⁸ V českom účtovníctve zaradený do účtovnej triedy 0.

²⁰⁹ O rezervách, podmienených záväzkoch a podmienených aktívach pojednáva IAS 37.

²¹⁰ Odst. 2 štandardu IAS 37

²¹¹ Odst. 18 štandardu IAS 37

rezerva na reštrukturalizáciu. Rezervami sa ďalej rozumejú technické rezervy alebo iné rezervy podľa zvláštnych právnych predpisov.²¹² Podobne ako záväzky či aktíva, nie sú v českých účtovných predpisoch rezervy ani podmienené záväzky ako pojmy definované. Rezerva na riziká a straty v českom poňatí zodpovedá skôr definícii podmieneného záväzku v IFRS, navyše podľa medzinárodných štandardov nie je možné tvoriť rezervu na budúcu stratu. Taktiež rezerva na daň z príjmu sa obvykle v IFRS nevykazuje v rezervách, ale v záväzkoch. V otázkach oceňovania rezerv používajú IFRS pojem súčasná hodnota. Jeho ekvivalent v zmienenej oblasti ČÚL nepozná, a preto používa všeobecné oceňovacie kritériá.

V otázkach **dlhodobého hmotného majetku** (DHM) sa taktiež IFRS a ČÚL v mnohom líšia. U DHM je opäť možné pozorovať rozdielne princípy. Zatiaľčo v ČÚL sa transakcie s pozemkami, budovami a zariadeniami riadia princípom právnej formy, medzinárodný štandard IAS 16 vníma jej ekonomickú podstatu.

Pri obstarávaní aktíva je ako podľa IAS 16, tak i podľa ČÚL podstatná tzv. obstarávacia cena²¹³. Medzinárodným štandardom však pri zaradení aktíva postačuje, aby toto bolo pripravené k zamýšľanému využitiu.²¹⁴ Navyše požaduje IAS 16 rozčlenenie aktíva na časti²¹⁵, ak tieto majú odlišnú dobu použiteľnosti.

Odlíšny pohľad existuje na problém „**technické zhodnotenie vs. oprava**“ v ČÚL, resp. pravidelná údržba vs. výdaj významného charakteru pre zhodnotenie aktíva. Štandard IAS 16 vskutku taktiež používa pojem technické zhodnotenie, ktoré je však možné uznať ako aktívum, iba ak „...výdaje zlepšia úroveň aktíva nad pôvodne odhadnutý štandardný výkon.“²¹⁶ Ak takto uplatnené výdaje splnia podmienku zaradenia do DHM²¹⁷, je nutné o nich účtovať samostatne, a oddelene ich i odpisovať. Výdaje na bežné opravy a údržbu²¹⁸ sú potom uznávané ako náklad v období, v ktorom boli vynaložené.

Česká úprava účtovníctva preberá definíciu technického zhodnotenia z daňového práva²¹⁹ a účtuje o ňom v súvislosti s daným aktívom. Preto sa takto

²¹² §26 odst. 3 zákona o účtovníctve

²¹³ Jej súčasťou sú náklady súvisiace s obstaraním daného aktíva. ČÚL všeobecne vymenováva väčší počet a druh nákladov, ktoré môže predstavovať súčasť obstarávacej ceny.

²¹⁴ Odst. 4 štandardu IAS 16

²¹⁵ Prípadne významné časti.

²¹⁶ Odst. 24 štandardu IAS 16. V odstavci sú ďalej uvedené príklady technického zhodnotenia, ako zhodnotenie položky budov, ktorým sa predĺži jej životnosť, a pod.

²¹⁷ Uvedenú v odst. 7 tohto štandardu.

²¹⁸ Odst. 25 štandardu IAS 16

²¹⁹ § 33 zákona o dani z príjmu

vynaložené výdaje zaradia do majetku a odpisujú podľa platnej zákonnej úpravy. Do kategórie „opravy a udržiavanie“ sa výdaj dostane v prípade, ak nespĺňa podmienky technického zhodnotenia. V takom prípade sa stane súčasťou daňovo uznávaných nákladov daného účtovného obdobia a ovplyvní tak i základ dane z príjmu.

4.2.3. Odlišné postupy účtovania

IFRS 1 popisuje, ako sa má subjekt „správať“ v prípade, keď **prvýkrát prechádza na účtovanie podľa IFRS**. Vzhľadom k tomu, že česká úprava účtovníctva je národnou úpravou, nezaobera sa týmto, ani prechodom na české účtovné štandardy z iných účtovných rámcov. Ak by však Česká republika v najbližšej dobe prijala Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva za „svoje“, bude mať aplikácia tohto štandardu podstatný dopad.

Pri zostavovaní prvej účtovnej závierky podľa IFRS je vyžadované, aby daný subjekt zostavil výkazy tak, ako by boli bývali medzinárodné štandardy aplikované vždy. To znamená reklasifikáciu aktív a záväzkov, ktoré boli vykazované podľa predošlých účtovných zásad. Štandard taktiež požaduje porovnanie zmeny finančnej pozície a výkonnosti podniku, čo znamená, že subjekt zverejní porovnanie zisku a vlastného kapitálu ako podľa „starých“ účtovných zásad, tak podľa medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva.

Veľmi dôležitým a v súčasnosti často skloňovaným prvkom odlišností medzi ČÚL a IFRS je poňatie **leasingu**. IAS 17 definuje leasing tak, že je to „...dohoda, kedy prenajímateľ poskytuje nájomcovi právo užívať aktívum po stanovenú dobu za jednorazovú platbu alebo rad platieb, a to po dojednané obdobie.“²²⁰ Ako IFRS, tak i české právne predpisy rozlišujú medzi finančným a operatívnym leasingom, odlišný je však spôsob rozlíšenia. Pritom u IFRS platí, že pre určenie, či sa jedná o finančný, resp. operatívny leasing, je dôležitá podstata transakcie. Definície druhov leasingov sú si navzájom podobné²²¹, v oboch prípadoch existuje možnosť odkúpiť podkladové aktívum po ukončení doby leasingu. V českých právnych

²²⁰ Odst. 3 štandardu IAS 17

²²¹ IAS 17 definuje finančný leasing ako „...leasing, ktorý prenáša v podstate všetky riziká a odmeny spojené s vlastníctvom aktíva,“ a operatívny leasing potom jednoducho ako „...leasing, ktorý je iný, než finančný leasing“. Základným princípom v českej úprave je to, že v účtovníctve by mal zachytiť aktívum ten podnik, ktorý ho vlastní (právne), čo sa vzťahuje na finančný i operatívny leasing.

predpisoch je navyiac stanovená minimálna doba trvania leasingu, aby mohol byť klasifikovaný ako finančný.

Pri účtovaní sa ČÚL riadi hlavne právnou formou na podklade leasingovej zmluvy. Výsledkom toho je rovnaké účtovanie o finančnom i operatívnom leasingu. Pri finančnom leasingu sa do súvahy účtujú iba bežné splátky „nájomného“ a z nich vyplývajúce záväzky, a taktiež prvá leasingová splátka, ktorá je časovo rozlíšená do nákladov. O samotnom podkladovom aktíve sa účtuje na podsúvažných účtoch. K presunu do položky hmotného majetku súvahy dôjde až v prípade, že nájomca prevezme vlastnícke práva k aktívu po skončení doby leasingu. Účtuje sa v obstarávacej cene a čo sa týka odpisov, mala by byť hodnota prenajatého aktíva znižovaná rovnako ako u ostatného investičného majetku.

V súlade s IFRS ocení a rozpozna **nájomca** leasing v aktívach a záväzkoch, a to v čiastkach reálnej hodnoty na počiatku leasingu, alebo (ak je nižšia) v súčasnej hodnote minimálnych leasingových platieb.²²² Na rozdiel od českej úpravy sa teda prenajatý majetok premietne priamo do súvahy. Podobne ako v ČÚL sa leasingové platby u nájomcu delia na zníženie nesplateného záväzku (splátka istiny) a finančné náklady (úrok).

Zmluva, ktorá má právnou formu leasingu, nemusí byť podľa IFRS definitívne leasingom. Táto možnosť nastáva v prípade, ak existujú náznaky, ktoré jednotlivito preukazujú, že dohoda vo svojej podstate neobsahuje leasing podľa definície vyššie zmieneného štandardu IAS 17. Problematike právnej formy leasingu sa venuje interpretácia SIC 27.

Naopak, niektoré typy zmlúv môžu obsahovať leasing i v prípade, že nie sú označované za leasingové alebo napriek tomu, že poskytujú práva podstatne odlišné od práv vo formálnej leasingovej zmluve. Prípady týchto typov zmlúv sú diskutované v interpretácii IFRIC 4, ktorá definuje dve kľúčové kritériá, ktoré musia byť splnené k určeniu toho, či sa jedná alebo nejedná o leasing. Konkrétne, plnenie zmluvy závisí na jednom alebo viacerých špecifikovaných aktívach a zmluva musí prevádzať užívacie právo k aktívu. Môže ísť napríklad o tieto druhy zmlúv:

- *telekomunikačné zmluvy* - kedy poskytovateľ prenajíma právo prístupu k sieťovým kapacitám,

²²² Pri výpočte súčasnej hodnoty minimálnych leasingových platieb sa používa buď prírastková výpočítaná miera u nájomcu alebo implicitná úroková miera leasingu.

- *dohody typu „odober alebo zaplat“* - kupujúci zaplatí určitú čiastku bez ohľadu na to, či tovar alebo službu prevezme,
- *outsourcingové zmluvy* - nákup služieb mimo podniku.

Interpretácie SIC 27 ani IFRIC 4 nemajú v ČÚL ekvivalent, preto nie je možné ich s českými právnymi predpismi porovnať.

5. Dopady rozdielov českej úpravy účtovníctva voči IFRS v súčasnosti a v najbližších rokoch: Interhotel Olympik

5.1. Všeobecná úroveň dopadov rozdielov

Pri hodnotení dopadov rozdielnosti účtovania je nutné mať na pamäti jednu z hlavných zásad účtovníctva, a síce, že primárnu úlohu účtovných výkazov predstavuje verné a poctivé zobrazenie finančnej pozície a hospodárenia podniku. Toto býva narušované hlavne závislosťou právnych noriem upravujúcich účtovníctvo od iných, prevažne daňových zákonov. Pokiaľ vezmeme do úvahy i ďalší a nemenej dôležitý aspekt neustále intenzívnejšej globalizácie kapitálových trhov, dostáva účtovná závierka stále viac nový cieľ, ktorým je potreba porovnateľnosti jednotlivých výkazov v medzinárodnom meradle. Obe tieto skutočnosti preto predstavujú azda najväčšiu súčasnú nedokonalosť českých účtovných výkazov a závierok - ich čiastočnú **neporovnateľnosť** s výkazmi zostavenými podľa iných predpisov alebo medzinárodných účtovných štandardov, a s tým súvisiacu istú ich **netransparentnosť**.²²³

5.1.1. Dopady rozdielov na jednotlivé spoločnosti v ČR

5.1.1.1. Komplexný pohľad

Je potrebné si uvedomiť, že súčasné Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva boli vytvárané, resp. koncipované pre veľké spoločnosti a podniky a pre spoločnosti, ktorých cenné papiere sú kótované na trhu cenných papierov. Taktiež je dôležité vziať do úvahy, akým užívateľom sú výkazy zostavené podľa IFRS určené, a rozdelenie spoločností na veľké, stredné a malé podniky. S tým úzko súvisia i dopady rozdielov účtovania a prijímania IFRS na jednotlivé spoločnosti.

Zo zamerania IAS/IFRS na veľké spoločnosti, resp. emitentov jasne vyplýva základný nedostatok súčasného právneho stavu a jeho priamy dopad na tieto spoločnosti v ČR, a síce ich povinnosť vykazovania ako podľa IAS/IFRS z medzinárodného pohľadu, tak podľa českých účtovných pravidiel z daňového hľadiska. Musia si preto hľadať a voliť mechanizmus umožňujúci spĺňať požiadavky českých a zároveň medzinárodných účtovných noriem.

²²³ Netýka sa to však iba českej úpravy účtovníctva. Podobne je na tom mnoho ďalších krajín, napr. Slovensko.

Tu má spoločnosť, nútená vykazovať²²⁴ podľa IFRS i podľa českých zákonov, v zásade dve možnosti:²²⁵

- a) môže sa pokúsiť previesť české štandardy na IFRS. Týmto krokom však poruší literu českého zákona. Navyiac pokiaľ tak skreslí účtovnú závierku podľa IFRS, poruší tým (vzhľadom k niekoľkokrát spomenutému nariadeniu 1606/2002 a 1735/2003) i európske účtovné právo.
- b) účtovať dvojmo, aby tak vyhovel obom nárokom. Tento spôsob je spoločnosťami často využívaný.²²⁶

Pre komplexný pohľad na Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva a vhodnosť ich prijatia je potrebné zhodnotiť ich **prínosy i negatíva**. Nespornou a najbadaateľnejšou výhodou v tomto smere je skutočnosť, že „...prechodom na IFRS prijímate globálny jazyk účtovného výkazníctva, vďaka nemu sa vaša spoločnosť stane zrozumiteľným subjektom globálneho trhu.“²²⁷ Prijatím IFRS si preto spoločnosti uľahčia cestu k vstupu na svetové kapitálové trhy a zároveň si tým zjednodušia spôsob získavania finančných prostriedkov. Z pohľadu investora alebo iného subjektu zainteresovaného do záležitostí predmetnej spoločnosti vzniká možnosť porovnať jej výkon s úspechmi konkurenčnej spoločnosti a prijať tak kvalifikované rozhodnutia. A vzhľadom k narastajúcej globálnej konkurencii a padaniu hraníc nadobúda tento aspekt stále väčšiu relevantnosť.

Ďalším veľkým prínosom IFRS sú rozsiahle požiadavky na zverejňovanie. Najväčšie nároky kladú IFRS na prílohu k účtovným výkazom, „... kde ... musí spoločnosť detailne popísať nielen jednotlivé položky účtovných výkazov, ale i ich zmysel, riziko a všetky informácie, ktorých neuvedením by mohlo byť užívateľovi zabránené prijímať ekonomické rozhodnutia prijímané na základe účtovnej závierky.“²²⁸ V súvislosti s tým je zdôrazňovaná vernosť, úplnosť a formálna

²²⁴ Pri detailnom pohľade na literu českého zákona (§ 19 odst. 9 zákona o účtovníctve) sú emitenti cenných papierov nútení i **účtovať** podľa IFRS, čo vzhľadom k podstate IFRS nie je celkom dobre možné. Ako už bolo viackrát spomenuté, medzinárodné štandardy totiž neupravujú účtovníctvo ako také, ale popisujú postupy vykazovania.

²²⁵ http://www.xbrl.cz/index.php?ln=1&tm=28&om=154&z_id=a_consult-ex-6_c (3.12.2007).

²²⁶ Navyiac v súčasnosti už existujú rôzne druhy účtovných softvérov, ktoré dokážu zostavovať účtovné výkazy na základe obmedzujúcich podmienok. Takto relatívne jednoducho docieľa formu výkazov, ktorá zodpovedá IFRS, a zároveň ustanoveniam českých zákonov.

²²⁷ PriceWaterhouseCoopers: „Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?“, PriceWaterhouseCoopers, 2004, str. 7. Pozn.: preklad autora.

²²⁸ Krupová, L., Vašek, L., Černý, M.: „IAS/IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“, Vox, Praha, 2005, úvod. Pozn.: preklad autora.

správnosť výkazov. Hlavnou úlohou účtovných výkazov je však ich vypovedacia schopnosť a zmysel, na rozdiel od českého spôsobu vykazovania položiek, ktoré sú vypočítané, zaúčtované a vykázané podľa stanovenej metodiky, ktorá môže byť v niektorých prípadoch chybná alebo nezmyselná. Účtovaním podľa IFRS sa preto naplní základná úloha a zásada účtovníctva, a síce verné a poctivé zobrazenie stavu hospodárenia a finančnej pozície spoločnosti, a to v medzinárodnom meradle.

Je však potrebné si uvedomiť, že prijatie Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva neznamena iba obyčajné prepočítanie číselných údajov a položiek výkazov. Okrem týchto má totiž nemalé dopady na samotné základy účtovníckej a auditorskej praxe, čo predstavuje nutné investície určitých nákladov jednotlivých spoločností, a to nielen finančného charakteru. Pred prijatím IFRS musí každá z nich stanoviť, ktoré finančné a účtovné postupy a systémy vykazovania je potrebné zmeniť. S tým zároveň súvisí určitá znalosť a kvalifikácia zamestnancov i vedenia podniku, ktorej úroveň potrebuje spoločnosť zabezpečiť. Taktiež je nevyhnutné si uvedomiť, do akej miery zmenia informácie a výkazy zostavené podľa IFRS vnímanie spoločnosti a jej výkonu akcionármi, či všeobecne trhom.

5.1.1.2. Dopad na malé a stredné podniky

Pri hodnotení dopadov prijatia IFRS však musíme mať na pamäti malé a stredné podniky (SME), ktorým nie sú medzinárodné štandardy primárne určené.²²⁹ Vo väčšine krajín už došlo k zjednodušeniu účtovných pravidiel a povinností v súvislosti s vykazovaním SME, pričom veľmi dôležité je stanovenie definície podnikov spadajúcich do kategórie SME. Štáty EÚ budú v tejto súvislosti s najväčšou pravdepodobnosťou vychádzať z vyššie spomínaných kritérií stanovených vo štvrtej smernici. Vzhľadom k charakteru ľudskej povahy je potrebné myslieť i na možnosti zneužívania takto kvantitatívne poňatej definície SME,²³⁰ čo predpokladá utvorenie takých pravidiel, ktoré tomu zabránia. Vo všeobecnosti panuje zhoda v tom, že by sa to tejto kategórie podnikov nemali zahŕňať subjekty verejného záujmu.

²²⁹ Aktuálnosti snáh vedúcich k prijatiu samostatného štandardu pre SME bola vyššie diskutovaná.

²³⁰ Napr. vyňatím niektorých podnikov zo skupiny za účelom dosiahnutia zníženia veľkosti subjektu, a následnej možnosti zostavovať výkazy podľa pravidiel pre SME.

Vo všeobecnosti je teda možné konštatovať, že IFRS platné v súčasnej podobe²³¹ nemajú na malé a stredné podniky dopad. Navyiac v českej ekonomike sa do rozmedzia malého a stredného podniku v rámci ich definície „zmestí“ drvivá väčšina.

Priamy dopad na malé a stredné podniky v súvislosti s IFRS spočíva v nutnosti vytvorenia príslušného vhodného štandardu. Čo do jeho formátu, existujú dva všeobecné varianty:

1. štandard koncepcne úplne nezávislý od IFRS,
2. štandard, ktorý bude formálne vychádzať z Koncepcného rámca IFRS.

Tú druhú, i keď podľa môjho názoru²³² menej vhodnú, cestu si zvolila rada IASB. Za cieľ si pritom stanovila vydanie štandardu, formátu upraveného voči známym IFRS, pre malé a stredné podniky. Jeho cieľom je reflektovanie odlišností týchto podnikov a zároveň ich nezaťažovanie nevhodnými a nepotrebnými požiadavkami na vykazovanie a zverejňovanie účtovných informácií. Prípadná úprava pravidiel účtovania pre SME v rozsahu „veľkých“ IFRS by preto bola neefektívna. To dokumentuje i skutočnosť, že značnú časť štandardov nie je za takých okolností možné v prípade malých a stredných podnikov použiť vôbec alebo len v obmedzenom rozsahu.²³³

Štandard pre malé a stredné podniky vydaný IASB by mal teda spĺňať nasledujúce ciele:²³⁴

- vytvoriť jednotný súbor kvalitných, zrozumiteľných a právne vynútiteľných účtovných štandardov vhodných pre SME,
- zamerať sa na potreby užívateľov účtovných závierok SME,
- vychádzať z rovnakého koncepcného rámca, ako IFRS,
- dať tým SME, ktorí chcú vykazovať podľa celosvetovo platných štandardov, možnosť používať štandardy, ktoré kladú menšie nároky na účtovné výkazníctvo než IFRS,

²³¹ K 3.12.2007.

²³² V tomto ohľade súhlasím s názormi odbornej verejnosti, ako už bolo zmienené vyššie.

²³³ Na druhej strane, opačným a inšpirujúcim príkladom môže byť Cyprus, kde povinnosť zostavovania účtovnej závierky podľa IFRS pre všetky spoločnosti existuje už „od nepamäti“, avšak zákonom bola upravená od 31.10.2003.

²³⁴ Ernst & Young, MFČR: „Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekotovaných společností v šesti evropských státech“, Ernst & Young, MFČR v spolupráci s Európskou úniou, 2005, str. 22.

- umožniť bezproblémový prechod na vykazovanie podľa „veľkých“ IFRS tým SME, ktoré k tomu budú nútené, alebo sa dostanú do verejného záujmu, alebo sa pre to samy rozhodnú.

Vyššie vymenované body reprezentujú verejnosťou i radou IASB požadované a predpokladané vlastnosti nového štandardu pre SME, ktorý, ako už bolo spomenuté, je v súčasnosti v štádiu vyhodnocovania pripomienkového konania.²³⁵ Všeobecne teda pôjde o štandardy, ktoré dávajú možnosť nepovinne účtovať podľa „veľkých“ IFRS, vychádzajúce z ich koncepcie, a ktoré budú vytvorené pre spoločnosti, ktoré nie sú subjektmi verejného záujmu. Navyiac existuje očakávanie toho, že v prípadoch rozoznania a oceňovania, neupravených v štandardoch pre SME, bude subjekt povinný prihladiť k úprave definovanej vo „veľkých“ IFRS.

5.1.2. Dopady na štát

Dopady prijatia Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva na štát majú kvantitatívny i kvalitatívny charakter. Takáto zmena si vyžiada úplne zásadnú **legislatívnu úpravu účtovníctva**. V ČR to znamená od základov prispôbiť zákon o účtovníctve náležitostiam IFRS, ako i alternáciu celkovej hierarchie účtovných predpisov a jej odpútanie sa od daňovej legislatívy, čo bude predstavovať nemalé administratívne, personálne a taktiež finančné náklady.

V tejto súvislosti nemožno opomenúť vžitú prax a skúsenosti súčasných účtovníkov a auditorov, ktorí aplikujú zabehané a v podstate nezmenené postupy a spôsoby uvažovania už niekoľko desiatok rokov. Najväčšiu zmenu v tejto oblasti prinesie predovšetkým samotná koncepcia IFRS v podobe voľnosti v stanovovaní postupov účtovania či zostavovania výkazov a účtovnej závierky, ako i určité úpravy v systéme ich kontroly. Preto bude z pohľadu štátu nutné zabezpečiť potrebné vzdelanie či preškolenie účtovnej a auditorskej profesie v krajine.

V neposlednej miere by prijatie IFRS vzhľadom k určitému stupňu oddelenosti účtovného a daňového práva, ktorý sa v rôznych krajinách značne líši, malo vplyv na stanovovanie daňového základu a výpočtu dane. Všeobecne je v tejto súvislosti možné uvažovať dva extrémny. V Nemecku sa výkazy pre daňové účely takmer vôbec neupravujú, a naopak, v USA sa pre výpočet dane uskutočňuje množstvo

²³⁵ Predĺžená lehota pre možnosť zverejniť odborné pripomienky k Zverejnenému návrhu tohto štandardu vypršala 30.11.2007.

úprav, a dokonca existuje samostatná oblasť daňového účtovníctva. Ostatné štáty sa zvyknú pohybovať niekde na pomedzí týchto dvoch krajných prípadov.²³⁶

Čo sa týka inštitucionálneho charakteru dopadov, zostáva otáznym, kto sa ujme postu „správcu“ štandardov po prechode na IFRS. V súčasnosti vydáva české účtovné štandardy Ministerstvo financií ČR a podľa môjho názoru by jeho prípadné zotrvanie v tejto funkcii i po prijatí Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva bolo vzhľadom k relatívne prijateľnej kapacitnej a odbornej pripravenosti minimálne zo začiatku dobrou voľbou, pričom po určitej dobe by mohol štát práva a povinnosti vyplývajúce z tohto štatútu presunúť na inú verejnú či súkromnú inštitúciu.

V súčasnom svete, závislom na technológiách, nehodno v prípade snahy o prijatie IFRS zabudnúť ani na náležitú pripravenosť informačných systémov, ktoré budú musieť vzhľadom k veľkej variabilite účtovných výkazov zvládať spracovávať a poskytovať značné množstvo rôznorodých účtovných informácií.

²³⁶ Pre konkrétny príklad dopadov rozdielov a vplyvu IFRS na výpočet daňového základu a samotnej dane v ČR pozri podkapitolu 5.2.

5.2. Interhotel Olympik, a.s.²³⁷

Výber príkladu spoločnosti Interhotel Olympik, a.s. podporili hlavne dve skutočnosti. Primárne šlo o fakt, že táto akciová spoločnosť je typickým príkladom rýdzo českej právnickej osoby. Je teda možné pokúsiť sa na jej výkazoch ukázať dopad využitia IFRS z pohľadu vnútorného trhu Českej republiky. A druhým, nemenej podstatným, faktom je, že spoločnosť sa priam ponúkala pre zamýšľané porovnanie vzhľadom k niektorým položkám účtovných výkazov. Na tomto mieste je nutné poznamenať, že podľa súčasnej právnej úpravy sa na túto spoločnosť povinnosť vykazovania podľa IFRS nevzťahuje. Príklad preto slúži iba k účelom porovnania.

Interhotel Olympik, a.s. je česká akciová spoločnosť, zapísaná do obchodného registra vedeného Mestským súdom v Prahe, oddiel B, vložka 1429.²³⁸ ²³⁹ Hlavným zdrojom príjmov pre spoločnosť je podnikanie v oblasti poskytovania hotelových služieb. Svoju činnosť prevádzkuje vo vlastnej budove hotela na vlastnom pozemku. V rámci podnikateľskej stratégie realizuje Olympik systematicky využívanie externých poskytovateľov služieb, tzv. „outsourcingu“.²⁴⁰

Základný kapitál činí 260 125 000 Kč a je úplne splatený. Jedná sa o 260 125 kusov kmeňových akcií znejúcich na majiteľa o menovitej hodnote každej jednotlivéj akcie 1000 Kč, vydaných v listinnej podobe.

Interhotel Olympik je súčasťou skupiny Olympik Holding. Spoločnosť Olympik Holding, a.s. má majetkové podiely v hotelových spoločnostiach Interhotel Olympik,

²³⁷ Pri vypracovaní som ako zdroj použil Výročnú správu Interhotela Olympik a.s. k 31.12.2006 a internetové stránky hotela: <http://www.olympik.cz>.

²³⁸ Podľa stanov spoločnosti sú predmetom podnikania tieto činnosti:

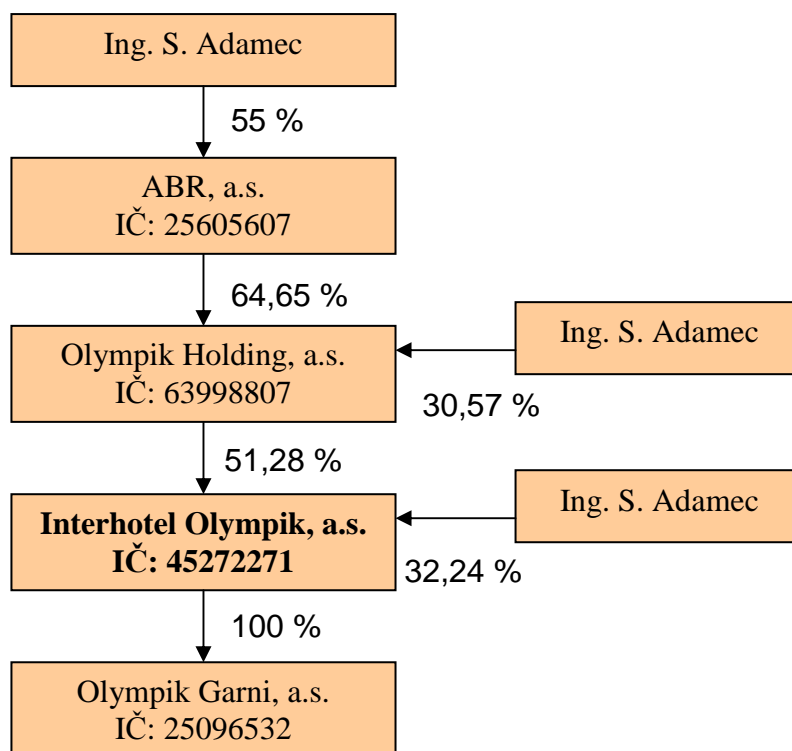
- ubytovacie služby v zariadení kategórie hotel **** a hotel garní, vrátane prevádzkovania hostinskej činnosti v týchto zariadeniach,
- reklamná činnosť,
- nákup tovaru za účelom ďalšieho predaja a predaj,
- zmenáreň,
- sprostredkovateľská činnosť v oblasti obchodu a služieb,
- pranie a žehlenie prádla,
- poskytovanie telekomunikačných služieb,
- mäsiarstvo a údenárstvo,
- pekáreň a cukráreň,
- technické činnosti v doprave,
- prenájom a požičiavanie vecí hnutelných,
- opravy a údržba potrieb pre domácnosť a športových potrieb a výrobkov jemnej mechaniky,
- správa a údržba nehnuteľností.

²³⁹ Pre ďalšie údaje o spoločnosti viď prílohu č.3.

²⁴⁰ Už v roku 2005 bol uskutočnený úplný prechod na outsourcing v oblasti upratovania a niektorých pomocných prác.

a.s. a Olympik Garni, a.s, pričom medzi týmito spoločnosťami neboli uzavreté ovládacie zmluvy ani zmluvy o prevode zisku. Taktiež je vhodné dodať, že v skupine nemajú účasť zahraničné osoby. Prehľad spoločností a zúčastnených strán je možné vidieť v nasledujúcom grafe:²⁴¹

Graf č. 2: Vzťahy medzi prepojenými osobami Interhotela Olympik, a.s.



Všeobecne je možné konštatovať, že vývoj výkonnosti spoločnosti Interhotel Olympik a celý hospodársky rok sú v porovnaní s ekonomickými parametrami, ktoré dosahujú porovnateľné domáce i zahraničné spoločnosti, nadpriemerné.

Zameranie sa na klientelu platiacu v zahraničnej mene, konkrétne v eurách, znamená pre spoločnosť vzhľadom ku kladnému vývoju českej ekonomiky a k pozitívnym ukazovateľom do budúcnosti istú nevýhodu, a to z dôvodu neustáleho posilňovania českej koruny voči euru.²⁴²

²⁴¹ Zdroj: Výročná správa Interhotela Olympik za rok 2006

²⁴² Spoločnosť realizuje veľmi vysoké percento tržieb v eurách.

5.2.1. Budúci vývoj spoločnosti

Pri smerovaní budúceho vývoja je nutné poukázať na dva zásadné vplyvy.

Prvým je vplyv externý. To znamená, že budúci vývoj závisí na ekonomickej stabilite v krajinách obchodných partnerov spoločnosti a priaznivom politickom „ovzduší“ pre cestovanie.

Druhou záležitosťou, ktorá vplýva na budúci vývoj spoločnosti, sú interné okruhy aktivít. Tie je možné rozobrať do niekoľkých programovo realizovaných okruhov:

1. racionalizácia riadenia úspory všetkých nákladov v hoteli,
2. zosilnenie propagácie a marketingu na domácom a zahraničnom trhu,
3. program zlepšenia komplexných služieb pre hosťa zvyšovaním odbornosti zamestnancov.

5.2.2. Súvaha hotela podľa IFRS za roky 2005 a 2006

Pri preklápaní súvahy z českej na medzinárodnú verziu treba mať na pamäti niekoľko základných skutočností. Predovšetkým ide o predpis jednotlivých položiek, resp. požiadaviek na „vzhľad“ výkazu. České právne normy definujú presný zoznam položiek i celkové rozloženie rozvahy a výkazu zisku a straty. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva v tomto smere naopak povoľujú určitý stupeň benevolentnosti, pričom do výkazov je možné teoreticky zaradiť i položku s názvom „Ján Novák“, ak je táto zlučiteľná s poctivým a verným zobrazením stavu hospodárenia a finančnej situácie podniku. V tejto súvislosti je taktiež možné viacero položiek, vykazovaných podľa českých pravidiel, vynechať.

Nasledujúce výkazy obsahujú údaje ako podľa českej, tak i podľa medzinárodnej verzie súvahy Interhotela Olympik za roky 2005 a 2006.^{243 244 245} Je však potrebné dodať vyššie diskutovanú skutočnosť, že transformácia českých účtovných výkazov do podoby IFRS nie je bez porušenia českých zákonov možná.²⁴⁶

²⁴³ Vzhľadom k snahe porovnať súvahu zostavenú podľa českých pravidiel a IFRS a v súvislosti s rigiditou českej súvahy má tento výkaz (takmer) štandardnú českú skrátenú formu, pričom obsahuje iba tie položky, ktoré nie sú nulové. Položky preklopením zmenené, sú zvýraznené.

²⁴⁴ Pre počiatočné predpoklady nasledujúcich preklopení, ako aj samotný výpočet, pozri prílohu č. 5.

²⁴⁵ Súvaha z roku 2005 je nižšie uvedená z dôvodu potreby stanovenia počiatočných údajov pre účtovné obdobie roku 2006.

²⁴⁶ Preto sa jedná iba o nie celkom korektné vykázanie položiek podľa IFRS, naviac preklopenie nezasahuje do všetkých položiek, ktoré by bolo pri preklopení nutné prepočítať.

Tabuľka č.3: Upravená súvaha Interhotela Olympik za rok 2005 (v tis. Kč)

| | | RIADOK č. | ČR (netto) | IFRS | ROZDIEL |
|------------|---|------------|----------------|----------------|--------------|
| | AKTÍVA CELKOM | 001 | 323 087 | 328 486 | 5 399 |
| B. | Dlhodobý majetok | 003 | 295 077 | 305 105 | 10 028 |
| B. I. | Dlhodobý nehmotný majetok | 004 | 50 | 50 | |
| 3. | Software | 007 | 50 | 50 | |
| B. II. | Dlhodobý hmotný majetok | 013 | 164 660 | 174 688 | 10 028 |
| B. II. 1. | Pozemky | 014 | 29 007 | 29 007 | |
| 2. | Stavby | 015 | 124 252 | 124 252 | |
| 3. | Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí | 016 | 9 010 | 19 038 | 10 028 |
| 6. | Iný dlhodobý hmotný majetok | 019 | 665 | 665 | |
| 7. | Nedokončený dlhodobý hmotný majetok | 020 | 1 726 | 1 726 | |
| B. III. | Dlhodobý finančný majetok | 023 | 130 367 | 130 367 | |
| B. III. 1. | Podiely v ovládaných a riadených osobách | 024 | 41 080 | 41 080 | |
| 4. | Pôžičky a úvery ovládaným a riadeným osobám | 027 | 89 287 | 89 287 | |
| C. | Obežné aktíva | 031 | 22 559 | 22 559 | |
| C. I. | Zásoby | 032 | 1 269 | 1 269 | |
| C. I. 1. | Materiál | 033 | 1 269 | 1 269 | |
| C. III. | Krátkodobé pohľadávky | 047 | 16 375 | 16 375 | |
| C. III. 1. | Pohľadávky z obchodných vzťahov | 048 | 11 987 | 11 987 | |
| 2. | Pohľadávky za ovládanými a riadenými osobami | 049 | 278 | 278 | |
| 6. | Štát - daňové pohľadávky | 053 | 474 | 474 | |
| 7. | Krátkodobé poskytnuté zálohy | 054 | 3 329 | 3 329 | |
| 8. | Dohadné účty aktívne | 055 | 200 | 200 | |
| 9. | Iné pohľadávky | 056 | 107 | 107 | |
| C. IV. | Krátkodobý finančný majetok | 057 | 4 915 | 4 915 | |
| C. IV. 1. | Peniaze | 058 | 990 | 990 | |
| 2. | Účty v bankách | 059 | 3 924 | 3 924 | |
| 3. | Krátkodobé cenné papiere a podiely | 060 | 1 | 1 | |
| D. I. | Časové rozlíšenie | 062 | 5 451 | 822 | -4 629 |
| D. I. 1. | Náklady budúcich období | 063 | 4 799 | 170 | -4 629 |
| 3. | Príjmy budúcich období | 065 | 652 | 652 | |
| | PASÍVA CELKOM | 066 | 323 087 | 328 486 | 5 399 |
| A. | Vlastný kapitál | 067 | 259 004 | 299 331 | 40 327 |
| A. I. | Základný kapitál | 068 | 260 125 | 260 125 | |
| A. I. 1. | Základný kapitál | 069 | 260 125 | 260 125 | |
| A. III. | Rezervné fondy, nedeliteľný fond a ost.fondy zo zisku | 077 | 40 854 | 40 854 | |
| A. III. 1. | Zákonný rezervný fond / Nedeliteľný fond | 078 | 40 854 | 40 854 | |
| A. IV. | Výsledok hospodárenia minulých rokov | 080 | -40 936 | -5 637 | 35 299 |
| 2. | Neuhradená strata minulých rokov (-) | 082 | -40 936 | -5 637 | 35 299 |
| A. V. 1. | Výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia | 083 | -1 039 | 4 343 | 5 028 |
| B. | Cudzie zdroje | 084 | 62 955 | 27 673 | -34 928 |
| B. I. | Rezervy | 085 | 45 879 | 25 | -45 500 |
| B. I. 1. | Rezervy podľa zvláštnych právnych predpisov | 086 | 45 854 | 0 | -45 500 |
| 3. | Rezerva na daň z príjmu | 088 | 25 | 25 | |
| B. II. | Dlhodobé záväzky | 090 | 3 623 | 3 623 | |
| 10. | Odložený daňový záväzok | 100 | 3 623 | 3 623 | |
| B. III. | Krátkodobé záväzky | 101 | 6 318 | 16 890 | 10 572 |
| B. III. 1. | Záväzky z obchodných vzťahov | 102 | 3 745 | 3 752 | |
| 5. | Záväzky k zamestnancom | 106 | 1 000 | 1 000 | |
| 6. | Záväzky zo soc.zabezpečenia a zdravotného poistenia | 107 | 362 | 362 | |
| 7. | Štát - daňové záväzky a dotácie | 108 | 465 | 465 | |
| 8. | Krátkodobé prijaté zálohy | 109 | 83 | 83 | |
| 10. | Dohadné účty pasívne | 111 | 613 | 613 | |
| 11. | Iné záväzky | 112 | 50 | 50 | |
| 12. | Daň z príjmu | 112a | | 10 565 | 10 565 |
| B. IV. | Bankové úvery a výpomoci | 113 | 7 135 | 7 135 | |
| 2. | Krátkodobé bankové úvery | 115 | 7 135 | 7 135 | |
| C. I. | Časové rozlíšenie | 117 | 1 128 | 1 128 | |
| C. I. 1. | Výdaje budúcich období | 118 | 1 128 | 1 128 | |

Zdroj: Výročná správa Interhotela Olympik, a.s. za rok 2005, vlastné výpočty

Tabuľka č. 4: Upravená súvaha Interhotela Olympik za rok 2006 (v tis. Kč)

| | | RIADOK č. | ČR (netto) | IFRS | ROZDIEL |
|------------|---|------------|----------------|----------------|--------------|
| | AKTÍVA CELKOM | 001 | 350 440 | 353 696 | 3 256 |
| B. | Dlhodobý majetok | 003 | 325 292 | 328 528 | 3 236 |
| B. I. | Dlhodobý nehmotný majetok | 004 | 6 | 6 | 0 |
| 3. | Software | 007 | 6 | 6 | 0 |
| B. II. | Dlhodobý hmotný majetok | 013 | 158 799 | 162 035 | 3 236 |
| B. II. 1. | Pozemky | 014 | 29 007 | 29 007 | 0 |
| 2. | Stavby | 015 | 122 418 | 122 418 | 0 |
| 3. | Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí | 016 | 6 709 | 9 945 | 3 236 |
| 6. | Iný dlhodobý hmotný majetok | 019 | 665 | 665 | |
| B. III. | Dlhodobý finančný majetok | 023 | 166 487 | 166 487 | |
| B. III. 1. | Podiely v ovládaných a riadených osobách | 024 | 41 080 | 41 080 | |
| 4. | Pôžičky a úvery ovládaným a riadeným osobám | 027 | 125 287 | 125 287 | |
| 5. | Iný dlhodobý finančný majetok | 028 | 120 | 120 | |
| C. | Obežné aktíva | 031 | 22 560 | 22 805 | 245 |
| C. I. | Zásoby | 032 | 1 191 | 1 191 | |
| C. I. 1. | Materiál | 033 | 1 191 | 1 191 | |
| C. III. | Krátkodobé pohľadávky | 047 | 20 355 | 20 600 | 245 |
| C. III. 1. | Pohľadávky z obchodných vzťahov | 048 | 16 366 | 16 366 | |
| 2. | Pohľadávky za ovládanými a riadenými osobami | 049 | 452 | 452 | |
| 6. | Štát - daňové pohľadávky | 053 | 769 | 1 014 | 245 |
| 7. | Krátkodobé poskytnuté zálohy | 054 | 2 400 | 2 400 | |
| 8. | Dohadné účty aktívne | 055 | 194 | 194 | |
| 9. | Iné pohľadávky | 056 | 174 | 174 | |
| C. IV. | Krátkodobý finančný majetok | 057 | 1 014 | 1 014 | |
| C. IV. 1. | Peniaze | 058 | 632 | 632 | |
| 2. | Účty v bankách | 059 | 381 | 381 | |
| D. I. | Časové rozlíšenie | 062 | 2 588 | 2 363 | -225 |
| D. I. 1. | Náklady budúcich období | 063 | 1 349 | 1 124 | -225 |
| 3. | Príjmy budúcich období | 065 | 1 239 | 1 239 | |
| | PASÍVA CELKOM | 066 | 350 440 | 353 696 | 3 256 |
| A. | Vlastný kapitál | 067 | 256 484 | 303 067 | 46 583 |
| A. I. | Základný kapitál | 068 | 260 125 | 260 125 | |
| A. I. 1. | Základný kapitál | 069 | 260 125 | 260 125 | |
| A. III. | Rezervné fondy, nedeliteľný fond a ost.fondy zo zisku | 077 | 40 854 | 40 854 | |
| A. III. 1. | Zákonný rezervný fond / Nedeliteľný fond | 078 | 40 854 | 40 854 | |
| A. IV. | Výsledok hospodárenia minulých rokov | 080 | -41 975 | -1 294 | 40 681 |
| 2. | Neuhradená strata minulých rokov (-) | 082 | -41 975 | -1 294 | 40 681 |
| A. V. 1. | Výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia | 083 | -2 520 | 3 382 | 5 902 |
| B. | Cudzie zdroje | 084 | 93 022 | 49 695 | -43 327 |
| B. I. | Rezervy | 085 | 45 500 | 0 | -45 500 |
| B. I. 1. | Rezervy podľa zvláštnych právnych predpisov | 086 | 45 500 | 0 | -45 500 |
| B. II. | Dlhodobé záväzky | 090 | 7 117 | 8 007 | 890 |
| B. II. 1. | Záväzky z obchodných vzťahov | 091 | | 890 | 890 |
| 9. | Iné záväzky | 099 | 2 500 | 2 500 | |
| 10. | Odložený daňový záväzok | 100 | 4 617 | 4 617 | |
| B. III. | Krátkodobé záväzky | 101 | 20 454 | 21 737 | 1 283 |
| B. III. 1. | Záväzky z obchodných vzťahov | 102 | 7 500 | 8 141 | 641 |
| 3. | Záväzky - podstatný vplyv | 104 | 26 | 26 | |
| 5. | Záväzky k zamestnancom | 106 | 836 | 836 | |
| 6. | Záväzky zo soc.zabezpečenia a zdravotného poistenia | 107 | 304 | 304 | |
| 7. | Štát - daňové záväzky a dotácie | 108 | 457 | 457 | |
| 8. | Krátkodobé prijaté zálohy | 109 | 10 899 | 10 899 | |
| 10. | Dohadné účty pasívne | 111 | 420 | 420 | |
| 11. | Iné záväzky | 112 | 12 | 12 | |
| 12. | Daň z príjmu | 112a | | 642 | 642 |
| B. IV. | Bankové úvery a výpomoci | 113 | 19 951 | 19 951 | |
| 2. | Krátkodobé bankové úvery | 115 | 19 951 | 19 951 | |
| C. I. | Časové rozlíšenie | 117 | 934 | 934 | |
| C. I. 1. | Výdaje budúcich období | 118 | 934 | 934 | |

Zdroj: Výročná správa Interhotela Olympik, a.s. za rok 2006, vlastné výpočty

5.2.3. Dopady rozdielných súvah

Hlavné dopady je možné vidieť už v základných ukazovateľoch stavu a výkonnosti spoločnosti. Pravdepodobne najväčší dopad zobrazenia súvahy podľa IFRS spočíva v **zмене výsledku hospodárenia** hotela, pričom jeho hodnota vzrástla z celkovej straty takmer 42 mil. Kč v roku 2005 na kladný výsledok vo výške približne 3,4 mil. Kč na konci roku 2006. To predstavuje nárast o viac ako 45 miliónov Kč a táto čiastka sa dá považovať za významnú nielen absolútne, ale i relatívne voči celkovým aktívam spoločnosti²⁴⁷, čo veľmi pozitívne ovplyvní i pomerové ukazovatele, napr. rentabilitu vlastného imania (RoE)²⁴⁸, rentabilitu celkových aktív (RoA)²⁴⁹, či výnos na akciu (EPS).

Z pohľadu investorov a ďalších užívateľov účtovnej závierky je dôležitou úpravou pomerne výrazná zmena pomeru vlastných a cudzích zdrojov. Tú je najlepšie možné dokumentovať na miere zadĺženosti²⁵⁰, ktorá po prepočte klesla z 26,5 % na 14 %.²⁵¹

Je potrebné uviesť i skutočnosť, že súvaha zostavená podľa Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva vkladá vyššie čiastky do majetku spoločnosti. Dôvodom je rozdielne vnímanie IFRS a českej právnej úpravy v otázke finančného leasingu. České účtovné predpisy považujú predmetnú vec finančného leasingu za vlastníctvo leasingovej spoločnosti, resp. subjektu, ktorý vec prenájma. Ten zároveň danú položku účtovne odpisuje. Naopak podľa IFRS je predmet leasingu od počiatku zmluvného vzťahu v majetku nájomcu, v našom prípade Interhotela Olympik.^{252 253}

Z pohľadu štátu vznikajú preklopením súvah určité daňové nároky, a to z dôvodu zrušenia už spomínaných rezerv podľa zvláštnych právnych predpisov.

²⁴⁷ Približne 13 % z celkových aktív.

²⁴⁸ Je nutné poukázať na skutočnosť, že i vlastné zdroje badateľne vzrástli, avšak vzhľadom k tomu, že sa výsledok hospodárenia preklopil cez nulu, zmení sa i znamienko ukazovateľa, preto o zvýšení RoE niet pochýb.

²⁴⁹ Celkové aktíva spoločnosti taktiež vzrástli, napriek tomu je však vzhľadom k nepomerne vyššiemu nárastu hospodárskeho výsledku možné tento vplyv zanedbať.

²⁵⁰ Miera zadĺženosti = cudzie zdroje / celkové aktíva

²⁵¹ Je však nutné poznamenať, že IFRS nepoznajú rezervy na opravy, čo sa odrazilo na presunutí celej čiastky v prospech výsledku hospodárenia. Výber subjektu hotela pre účely porovnania však bol i z tohto dôvodu uskutočnený zámerne.

²⁵² Hotel má v súčasnosti uzavreté štyri leasingové zmluvy, ktoré sú obsiahnuté v oboch súvahách. Jedná sa postupne o veľkokuchynské zariadenie a chladiace technológie s klimatizačnými podhladmi, vzduchotechnické a klimatizačné jednotky, kávovar WMF s príslušenstvom a motorgenerátor C150-D5.

²⁵³ Ešte lepším príkladom v tejto súvislosti môžu byť České aerolinie (ČSA), ktoré prevádzkujú a financujú všetky svoje lietadlá prostredníctvom finančného leasingu. V takom prípade môže účtovanie podľa IFRS spôsobiť obrovské rozdiely v stave majetku, zadĺženosti i výsledku hospodárenia.

Nutnosť tvorby týchto rezerv vyplýva z nadmerného opotrebenia materiálov, interných zariadení, výťahov, či exteriérov hotela, ktoré vzniká jeho veľmi vysokou vyťaženosťou.²⁵⁴ V súvislosti s tým je však neopomenuteľná skutočnosť, že z výhľadového hľadiska sa z pohľadu štátu negatívne a pozitívne dopady na daň z príjmu vzájomne vyrušia. Preto bude **dlhodobý (konečný) daňový dopad prechodu nulový**.²⁵⁵

I tento cielene vybraný konkrétny príklad účtovnej jednotky do istej miery poukazuje na **podstatne odlišnú koncepciu výkazov** zostavených podľa vzoru Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva od českých pravidiel a zvykov. Vznikajú tak nezriedka situácie, ktoré nedovoľujú zúčastneným tretím stranám vytvoriť podmienky pre relevantné ekonomické rozhodovanie. Osobne si myslím, že práve na takýchto prípadoch je možné a vhodné prezentovať lepšiu schopnosť IFRS verne a poctivo zobraziť stav hospodárenia a finančnej pozície spoločnosti.

5.3. Možný postup Českej republiky pred úplným prijatím IFRS

Ak zhrnieme dopady prijatia IFRS a pravdepodobný vývoj úpravy regulácie účtovníctva v Českej republike, môžeme definovať niekoľko nasledujúcich bodov.

Po prvé, úplnému prijatiu Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva by malo predchádzať postupné približovanie právnych úprav, predovšetkým v oblastiach rozpoznávania účtovných položiek, ich oceňovania či zverejňovania informácií, rovnako ako je to i v iných členských štátoch Európskej únie.

Po druhé, vládne orgány ČR, zvlášť ministerstvo financií, by mali zvážiť rozšírenie povinnosti zostavovania účtovných závierok podľa IFRS i na ďalšie, teda nekótované spoločnosti. Vhodnými kandidátmi by boli napríklad dcérske spoločnosti kótovaných „matiek“.²⁵⁶ Takéto rozšírenie povinností by malo vychádzať z hlbšej a prepracovanejšej koncepcie, ktorá by obsahovala plán prijatia IFRS pre rôzne účtovné subjekty.

Tretí bod sa týka malých spoločností, avšak vývoj v tejto oblasti je možné len veľmi ťažko predvídať pred vydaním IFRS pre SME a zaujatím stanoviska k nemu Európskou úniou. Pokiaľ by sa práve pripravovaný štandard pre malé a stredné podniky javil stále ako príliš zložitý, dá sa predpokladať vydanie ďalšieho predpisu

²⁵⁴ Za rok 2006 približne 82 % celoročne.

²⁵⁵ Za predpokladu nemennej daňovej sadzby.

²⁵⁶ Takáto úprava už platí napr. vo Veľkej Británii.

založeného na rovnakých princípoch, ale s ešte viac oklieštenými povinnosťami pre tieto účtovné jednotky.

Je však potrebné pripomenúť, že i napriek snahám docielenia všeobecnosti a univerzálnej aplikovateľnosti IFRS bude za predpokladu ich prijatia v konečnom dôsledku, a vzhľadom k ich dodržiavaniu, pri vyhodnocovaní údajov najviac záležať na samotných účtovníkoch a auditoroch. To nepopierateľne naráža na etickú stránku veci.

V neposlednom rade sa v právnej úprave účtovníctva dá predpokladať zmena v dôsledku faktu, že účtovné závierky ako také budú čím ďalej tým viac určené iným než štátnym orgánom, akými sú v súčasnosti hlavne finančné úrady, a dôjde tak k definitívnemu oddeleniu daňovej a účtovnej legislatívy.

6. Záver

Vývoj Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva a ich zblížovanie s národnými úpravami prešlo niekoľkými stupňami vývoja. Vždy však smerovalo k vytvoreniu nezávislého a uceleného súboru medzinárodných pravidiel účtovania, „očisteného“ od vplyvu historicky daných tradícií a zvykov, či od určitej podriadenosti iným, hlavne daňovým odvetviam práva. Nemenej zložitou evolúciou prešla i európska úprava účtovníctva. Začlenením sa do EÚ sa však české účtovné právo stalo jej integrálnou súčasťou.

IFRS každopádne predstavujú úplne odlišný súbor komplexných pravidiel. Už ich základný princíp nezasahovania do účtovníctva ako takého by sa mohol českému účtovníkovi v mnohých prípadoch javiť nekorektne, eventuálne až neprijateľne.

To nás privádza k otázke, aké dôvody existujú v prípade Českej republiky k prijatiu IFRS a prečo ich prijímať teraz. Argumentov v tejto súvislosti je hneď niekoľko. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva sú všeobsažné účtovné štandardy založené na pevne daných zásadách, umožňujúcich zobrazovať skutočnú ekonomickú realitu. Obsahujú metódy poskytujúce zabezpečenie toho, že účtovná jednotka verne a poctivo zobrazuje stav hospodárenia a finančnej situácie, pričom prezentujú účtovné informácie s vyššou presnosťou a konzistentnou interpretáciou. Preto osobne veľmi kladne hodnotím skutočnosť, že už v súčasnosti sa účtovnícka a auditorská prax v prípade pochybností alebo prípadov, ktoré česká úprava účtovníctva neupravuje, prikláňa k riešeniu obsiahnutému v IFRS.

Viac ako 90 % všetkých štátov už Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva prijalo, alebo k nim nejakým spôsobom konverguje.²⁵⁷ To v prípade ich prijatia Českou republikou indikuje úplnú porovnateľnosť, a vzhľadom k podstate IFRS, i veľmi vysokú transparentnosť účtovných informácií a výkazov. Zmienené pozitívum sa preto nedotkne iba investorov a veľkých kapitálových hráčov, ale i samotných spoločností. Opodstatnenosť existencie jediného súboru účtovných štandardov potvrdzuje i stále väčšia prepojenosť kapitálových a finančných trhov a všeobecný trend globalizácie a padania bariér a hraníc.

V spojitosti s týmto je však potrebné znovu pripomenúť, že prípadné prijatie Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva v plnom rozsahu bude mať

²⁵⁷ Čo sa napr. týka Európskej únie, i noví členovia (Bulharsko a Rumunsko), ktorí pristúpili k 1.1.2007, vyžadujú IFRS pre kótované spoločnosti a v konsolidovaných účtovných výkazoch.

určité dopady na vnímanie hospodárenia, či majetku jednotlivých podnikov, ktoré v súčasnosti nie je možné generalizovane kvantifikovať. Taktiež bude vplývať i na Českú republiku ako súčasť integrovaného celku krajín používajúcich IFRS v súvislosti s niekoľkokrát spomínanou porovnateľnosťou a transparentnosťou vykazovaných informácií jednotlivých spoločností.

Nemožno však opomenúť skutočnosť, že samotný prechod na používanie Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva bude znamenať vynaloženie určitých nemalých nákladov súvisiacich s pripravenosťou, informovanosťou a preškolením účtovnej a auditorskej praxe i odbornej verejnosti na úrovni individuálnych spoločností, ako i na úrovni celej ekonomiky.

Osobne si myslím, že Česká republika je na správnej ceste k relatívne dohľadnému úplnému prijatiu IFRS. Uskutočnenie tohto kroku bude takmer určite predstavovať najväčší doterajší míľnik v histórii českého účtovníctva, a to z dôvodu komplexnej zmeny koncepcie a samotného účelu účtovníctva ako takého. Tu je potrebné podotknúť, že tento proces nemožno umelo urýchľovať za každú cenu. V každom prípade by podľa môjho názoru bolo najvhodnejšie počkať do doby vydania medzinárodného účtovného štandardu pre SME, aby tak mohla byť vzniknutá situácia v otázke štandardov posudzovaná skutočne objektívne a komplexne. Pre Českú republiku by totiž vzťahnutie používania medzinárodných štandardov na všetky spoločnosti bez rozdielu, podobne ako od roku 2003 na Cypre, nebolo z viacerých dôvodov, a vzhľadom k početným rozdielom, najlepším riešením. Na druhej strane si nemyslím, že by bolo vhodné prijatie IFRS nejakým spôsobom zdržiavať, napr. z dôvodu ďalšieho revidovania štandardov zo strany inštitúcií EÚ.

V súčasnej situácii je preto podľa môjho názoru žiaduce zotrvať na „ceste“ k prijatiu Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva, aby sa tak Česká republika mohla čoskoro stať členom vyspelej účtovnej kultúry a ostáva dúfať, že sa tieto snahy v blízkej budúcnosti premenia v úspech.

7. Zoznam prameňov a použitej literatúry

Literatúra:

- Bauer, D., Plesnivý, P., Svatošová, J., Šafránek, Z.:** „Zákon o účetnictví po novele od 1. 1. 2004 s komentářem“, ANAG, Ostrava, 2004
- Bízová, L.:** „Regulace auditorské činnosti a nezávislost auditora: Teorie a česká praxe“, diplomová práce, IES FSV UK, 2006
- Bjacek, P. J.:** „Mezinárodní účetní standardy“, AmiCom, Praha, 1994
- Bromwich, M., Hopwood, A.G.:** „Accounting and the law“, Prentice Hall, London, 1992
- Březinová, H.:** „Regulace účetnictví v České republice po 1. lednu 2004“, Fakulta financí a účetnictví, VŠE, Praha, 2004
- Březinová, H., Munzar, V.:** „Účetnictví I.“, Institut svazu účetních, Praha, 2006
- Cairns, D.:** „IASB - 25 Years of Evolution, Teamwork and Improvement“, IASB Insight, 1998
- Commission of the European Communities:** „EU Financial Reporting Strategy : the way forward“, European Commission, 2000
- Contact Committee on the Accounting Directives:** „An Examination of the Conformity between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives“, European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1996
- Deloitte:** „IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2006
- Deloitte:** „IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2007
- Dědič, J., Čech P.:** „Obchodní právo po vstupu ČR do EU aneb co všechno se po 1. květnu 2004 v obchodním právu změnilo?“, Polygon, Praha, 2005
- Dzík, M.:** „Srovnání účetních standardů IAS a U.S.GAP (v kontextu podnikových kombinací)“, diplomová práce IES FSV UK, Praha, 2003

- Eliáš, K., Bartošíková, M., Pokorná, J.:** „Kurs obchodního práva: právnické osoby jako podnikatelé“, 5. vydání, C.H.Beck, Praha, 2005
- Ernst & Young:** „Global eye on IFRS“, IFRS Newsletter, 2006
- Ernst & Young:** „Observation on the Implementation of the IFRS“, Ernst & Young, 2006
- Ernst & Young:** „Průzkum některých aspektů dopadu zavedení IFRS v českých nekotovaných společnostech“, Ernst & Young, 2005
- Ernst & Young, MFČR:** „Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekotovaných společností v šesti evropských státech“, Ernst & Young, MFČR v spolupráci s Evropskou unií, 2005
- European Commission:** „Examination of the Conformity between International Accounting Standards and the European Accounting Directives“, European Commission, Office for Official Publications of the European Communities, 1999
- FEE:** „Comparison of the EC Accounting Directives and IASs“, FEE report, 1999
- Hofstede, G.:** „Culture's consequences: International differences in work-related values“, Newbury Park, CA: Sage, 1980
- IASB:** „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003
- IASB, FASB:** „A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP — 2006-2008. Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB“, IASB a FASB, 2006
- IASCF:** „Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board“, IASCF, 2006
- IASCF:** „Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements“, IASCF education, 2007
- Kirchner, C., Schmidt, M.:** „Private law making - IFRS and EU Accounting regulation: problems of hybrid standard setting (HSS)“, In: Nobel, P.: „International Standards and the Law“, Bern, 2005,
- Kolektiv autorů:** „Podvojný účetnictví 2006, komplexní průvodce s předpisy“, GRADA Publishing, Praha, 2006

- Kovanicová, D.:** „Abeceda účetních znalostí pro každého“, 16. aktualizované vydání, Polygon, Praha, 2006
- Kovanicová, D.:** „Finanční účetnictví na přelomu tisíciletí: přes úspěchy a pády směrem ke světovému výkaznictví“, Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze, Praha, 2004
- Kovanicová, D.:** „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004
- Kovanicová, D.:** „Za hektický vývoj účetních standardů může globalizace a její důsledky“, Časopis Auditor č. 10/2006, 2006
- Kovanicová, D. a kol.:** „Finanční účetnictví. Světový koncept“, Polygon, Praha, 2003
- Kovanicová, D., Kovanic, P.:** „Poklady skryté v účetnictví I. Jak porozumět účetním výkazům EU, IAS, US GAAP, ČR“, Polygon, Praha, 2001
- KPMG:** „Co je Common Consolidated Corporate Tax Base?“, Horizonty, KPMG, 2006
- KPMG:** „The Application of IFRS: Choices in practice“, KPMG, 2006
- Král, B.:** „Manažerské účetnictví“, Management Press, Praha, 2002
- Krupová, L., Vašek, L., Černý, M.:** „IAS/IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“, Vox, Praha, 2005
- Littleton, A. C.:** „Accounting Evolution to 1900“, Russell and Russell, New York, 1966
- MFČR, Ernst & Young:** „Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou“, MFČR, Ernst & Young v spolupráci s Evropskou unií, 2005
- Mládek, R.:** „Světové účetnictví. IFRS. US GAAP“, 1.díl, 3. aktualizované a přepracované vydání, Linde, Praha, 2005
- Mueller, G., Meek, G. K., Gernon, H.:** „Accounting – an International Perspective“, Irwin, McGraw-Hill, 1994
- Murko, I.:** „Česká úprava účtovnictva vs. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva: Interhotel Olympik“, diplomová práca IES FSV UK, Praha, 2007

- Müllerová, L.:** „Proces tvorby US GAAP“, Centrum pro finanční a účetní studie, VŠE, Praha, 2003
- Müllerová, L.:** „Účetnictví podnikatelů. Fyzické osoby, obchodní společnosti“, Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 2005
- Nair, R. D., Frank, W. G.:** „The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classification“, Accounting Review, 1980
- Nobes, C.W.:** „A judgmental international classification of financial reporting practices“, Journal of Business Finance and Accounting, 1983
- Nobes, C.W.:** „International Classification of Accounting Systems“, In: International Classification of Financial Reporting, Croom Helm, Ltd., 1984
- Nováková, V.:** „Účetnictví pro samouky“, Eurolex Bohemia, Praha, 2005
- Pelikánová, I.:** „Obchodní právo I.“, ASPI, Praha, 2005
- PriceWaterhouseCoopers:** „IFRS a české účetní předpisy. Podobnosti a rozdíly“, MFČR a PriceWaterhouseCoopers, 2004
- PriceWaterhouseCoopers:** „Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?“, PriceWaterhouseCoopers, 2004
- Rebmann-Huber, Z. E.:** „The Influence of Various Groups on Accounting Standard-Setting in Sixteen Develop Countries: Model and Empirical Investigations“, University of Washington, 1988
- Sedláček, J.:** „Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie“, C. H. Beck, Praha, 2004
- SP Audit:** „Úvod do problematiky převodu účetnictví na Mezinárodní účetní standardy“, SP Audit, 2004
- Sucher P., Jindřichovská, I.:** „Implementing IFRS: a case study of the Czech Republic“, Accounting in Europe 1, 2004
- Šrámková, A., Janoušková, M.:** „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace“, Institut svazu účetních, Praha, 2004
- Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R.:** „Evropské právo“, 1. vydanie, C.H.Beck, Praha, 1999

Weiss, J.: „Miller GAAP from the Emerging Issues Task Force 1998: Explanation and Analysis of EITF Issues & Consequences“, Harcourt Brace, 1998

Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006

Právne zdroje:

České účetvné standardy

Medzinárodné standardy účtovného výkazníctva

Medzinárodné účtovné standardy

Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov

Nariadenie Komisie (ES) č. 1725/2003 o prevzatí určitých Medzinárodných účtovných štandardov

Ôsma smernica Rady č. 84/253/EHS o schvaľovaní osôb poverených vykonávaním povinného auditu účtovných dokumentov

Siedma smernica Rady č. 83/349/EHS o konsolidovaných účtovných závierkach

Smernica Európskeho parlamentu a Rady č. 2001/65/ES o pravidlách oceňovania pre ročné a konsolidované účtovné závierky určitých typov spoločností, ako aj bánk a iných finančných inštitúcií

Smernica Európskeho parlamentu a Rady č. 2003/51/ES o ročných a konsolidovaných účtovných závierkach určitých foriem spoločností, bánk a ostatných finančných inštitúcií a poisťovní

Smernica Európskeho parlamentu a Rady č. 2006/43/ES o povinnom audite ročných a konsolidovaných účtovných závierok

Smernica Rady č. 86/635/EHS o účtovnej závierke a konsolidovanej účtovnej závierke bánk a iných finančných inštitúcií

Smernica Rady č. 91/674/EHS o účtovných závierkach a konsolidovaných účtovných závierkach poisťovacích podnikov

Štvrtá smernica Rady č. 78/660/EHS o ročných účtovných závierkach niektorých foriem spoločností

Vyhláška č. 402/2005 Zb. pre Pozemkový fond Českej republiky

Vyhláška č. 500/2002 Sb. pre podnikateľov

Vyhláška č. 501/2002 Zb. pre banky a iné finančné inštitúcie

Vyhláška č. 502/2002 Zb. pre poisťovne

Vyhláška č. 503/2002 Zb. pre zdravotné poisťovne

Vyhláška č. 504/2002 Zb. pre účtovné jednotky, ktorých hlavným predmetom činnosti nie je podnikanie

Vyhláška č. 505/2002 Zb. pre územné samosprávne celky, príspevkové organizácie, štátne fondy a organizačnú zložku štátu

Zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctve

Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva z r. 1957

Špeciálne zdroje:

Výročná správa Interhotela Olympik, a.s. k 31.12.2005

Výročná správa Interhotela Olympik, a.s. k 31.12.2006

Internet:

<http://business.center.cz>

<http://www.a-is-a.eu>

<http://www.auditucetnictvi.cz>

<http://www.centrumvzdelavani.cz>

<http://www.cesr-eu.org>

<http://www.deloitte.com>

<http://www.educity.cz>

<http://www.efrag.org>

<http://www.epravo.cz>

<http://www.eur-lex.europa.eu>

<http://www.europa.eu>

<http://www.ey.cz>

<http://www.fasb.org>

<http://www.fee.be>

<http://www.finance.cz>

<http://www.finance.sk>

<http://www.flexinvest.co.uk>

<http://www.g7.utoronto.ca>

<http://www.gaap.cz>

<http://www.ifrs.cz>
<http://www.komora-ucetnich.cz>
<http://www.kpmg.cz>
<http://www.iasb.org>
<http://www.iasplus.com>
<http://www.idnes.cz>
<http://www.ifac.org>
<http://www.ifrs.cz>
<http://www.iosco.org>
<http://www.mesec.cz>
<http://www.mfcr.cz>
<http://www.mpo.cz>
<http://www.nur.cz>
<http://www.olympik.cz>
<http://www.poradce.cz>
<http://www.pwc.com>
<http://www.sec.cz>
<http://www.sme.sk>
<http://www.spaudit.cz>
<http://www.svses.cz>
<http://www.taxdimension.com>
<http://www.ucetnisvet.cz>
<http://www.vse.cz>
<http://www.xbrl.cz>

8. Prílohy

Príloha č. 1: Klasifikácia účtovných systémov podľa deduktívneho prístupu

| | | |
|--|---|----------------|
| Makroekonomický koncept | Účtovné systémy ovládané vládou | Švédsko |
| | Účtovné systémy ovplyvnené legislatívou | Japonsko |
| | | Nemecko |
| | Účtovné systémy ovplyvnené daňovou sústavou | Francúzsko |
| | | Belgicko |
| | | Taliansko |
| Mikroekonomický koncept | Účtovné systémy založené na ekonomickej praxi | Španielsko |
| | | Veľká Británia |
| | | Írsko |
| | | Austrália |
| | | Nový Zéland |
| | | USA |
| | Kanada | |
| Účtovné systémy založené na ekonomickej teórii | Holandsko | |

Zdroj: C. W. Nobes ²⁵⁸

Príloha č.2: Účtovné systémy podľa kultúrno-sociálneho hľadiska

| Skupina | Krajina |
|--------------------|---|
| Anglosaská | Veľká Británia, Írsko, USA, Kanada, Austrália, Nový Zéland, Južná Afrika |
| Germánska | Nemecko, Rakúsko, Švajčiarsko, Izrael |
| Nordická | Dánsko, Fínsko, Švédsko, Nórsko, Holandsko |
| Vyvinutá latinská | Francúzsko, Belgicko, Taliansko, Španielsko, Brazília, Argentína |
| Rozvojová latinská | Portugalsko, Mexiko, Kostarika, Guatemala, Salvádor, Panama, Venezuela, Kolumbia, Peru, Ekvádor, Uruguay, Chile |
| Blízkovýchodná | Arabské štáty, Turecko, Juhoslávia, Grécko |
| Vyvinutá ázijská | Japonsko |
| Rozvojová ázijská | Indonézia, Pakistan, Tchaj-wan, Thajsko, India, Malajzia, Filipíny |
| Koloniálna ázijská | Hongkong, Singapur |
| Africká | východná Afrika, západná Afrika |

Zdroj: G. Hofstede ²⁵⁹

²⁵⁸ Nobes, C.W.: „A judgmental international classification of financial reporting practices”, Journal of Business Finance and Accounting, 1983

²⁵⁹ Hofstede, G.: „Culture's consequences: International differences in work-related values“, Newbury Park, CA: Sage, 1980

Príloha č. 3: Dodatočné informácie o Interhoteli Olympik, a.s.²⁶⁰

Názov spoločnosti: Interhotel Olympik, a.s.
Sídlo: Sokolovská 138, Praha 8
Právna forma: akciová spoločnosť
IČ: 45272271
Internet: <http://www.olympik.cz>

Zapísaná: v obchodnom registri vedenom Mestským súdom v Prahe
oddiel B, vložka 1429

Spôsob oceňovania: zásoby
spôsob A
dlhodobý hmotný a nehmotný majetok nákupná cena
akcie k obchodovaniu nákupná cena
(verejne neobchodovateľné)

Stav majetku na podsúvahových účtoch (v tis. Kč):

| Druh majetku | 2005 | 2006 |
|--|--------|--------|
| Drobný hmotný majetok | 22 759 | 17 984 |
| Drobný nehmotný majetok | 14 | 14 |
| Zapožičaný majetok | 199 | 199 |
| Nákupná cena leas. Majetku | 18 115 | 19 668 |
| Nákupná cena ukončeného leasingu | 393 | 393 |
| Predpis splátok leasingu | | 1 532 |
| Bianko zmenka (zaistenie KTK úveru) | 10 000 | 25 000 |
| Prísne zaúčtovateľné tlačové formy (stravné kupóny a finančné bony) | 13 631 | 236 |
| Investičné cenné papiere spol. Olympik Garni, a.s. | 56 000 | 56 000 |
| Odpísané pohľadávky | 121 | 288 |

²⁶⁰ Podľa Výročnej správy Interhotela Olympik, a.s. k 31.12. 2006

**Príloha č. 4: Prehľad všetkých Medzinárodných účtovných štandardov a
Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva**

| Označenie | Názov | Dátum účinnosti | Poznámky |
|-----------|---|-----------------|--|
| IAS 1 | Zverejnenie účtovných pravidiel | 1.1.1975 | Nahradený IAS 1 z roku 1997 |
| IAS 1 | Zostavovanie a zverejňovanie účtovnej závierky | 1.7.1998 | Nahradzuje IAS 1 (1975), IAS 5 (1976) a IAS 13 (1979) |
| IAS 2 | Ocenenie a zverejnenie zásob v kontexte systému historických nákladov | 1.1.1976 | Nahradený IAS 2 z roku 1993 |
| IAS 2 | Zásoby | 1.1.1995 | Nahradzuje IAS 2 (1975) |
| IAS 3 | Konsolidovaná účtovná závierka | 1.1.1977 | Nahradený IAS 27 z roku 1989 a IAS 28 z roku 1989 |
| IAS 4 | Účtovné odpisy | 1.1.1977 | Nahradený IAS 16 a IAS 38 |
| IAS 5 | Informácie zverejnené v účtovnej závierke | 1.1.1977 | Nahradený IAS 1 z roku 1997 |
| IAS 6 | Reakcia na zmeny cien v účtovníctve | 1.1.1978 | Nahradený IAS 15 (1981) |
| IAS 7 | Výkaz zmien vo finančnej pozícii | 1.1.1979 | Nahradený IAS 7 (1992) |
| IAS 7 | Výkazy peňažných tokov | 1.1.1994 | Nahradzuje IAS 7 z roku 1977 |
| IAS 8 | Neobvyklé položky, položky z predchádzajúcich období a zmeny v účtovných pravidlách | 1.1.1979 | Nahradený IAS 8 (1993) |
| IAS 8 | Čistý zisk alebo strata za obdobie, zásadné chyby a zmeny v účtovných pravidlách | 1.1.1995 | Nahradzuje IAS 8 z roku 1978 Čiastočne nahradený IAS 35 z roku 1998 |
| IAS 9 | Účtovníctvo nákladov na výskum a vývoj | 1.1.1980 | Nahradený IAS 9 (1993) |
| IAS 9 | Náklady na výskum a vývoj | 1.1.1995 | Nahradený IAS 38 (1998) |
| IAS 10 | Neistoty a udalosti po súvahovom dni | 1.1.1980 | Nahradený IAS 10 (1999) |
| IAS 10 | Udalosti po súvahovom dni | 1.1.2000 | Nahradzuje IAS 10 z roku 1978 |
| IAS 11 | Účtovníctvo dlhodobých stavebných zmlúv | 1.1.1980 | Nahradený IAS 11 (1993) |
| IAS 11 | Stavebné zmluvy | 1.1.1995 | Nahradzuje IAS 11 z roku 1979 |
| IAS 12 | Účtovníctvo daní zo zisku | 1.1.1981 | Nahradený IAS 12 (1996) |
| IAS 12 | Dane zo zisku | 1.1.1998 | Nahradzuje IAS 12 z roku 1979 |
| IAS 13 | Vykázanie krátkodobých aktív a krátkodobých dlhov | 1.1.1981 | Nahradený IAS 1 (1997) |
| IAS 14 | Vykázanie účtovných informácií o segmentoch | 1.1.1983 | Nahradený IAS 14 (1997) |
| IAS 14 | Vykazovanie podľa segmentov | 1.7.1998 | Nahradený IFRS 8 |
| IAS 15 | Informácie vyjadrujúce dopady meniacich sa cien | 1.1.1983 | |
| IAS 16 | Účtovníctvo pozemkov, budov a zariadení | 1.1.1983 | Nahradený IAS 16 (1993) |
| IAS 16 | Pozemky, budovy a zariadenie | 1.1.1995 | Nahradzuje IAS 16 z roku 1982 |
| IAS 17 | Účtovníctvo leasingu | 1.1.1984 | Nahradený IAS 17 (1997) |
| IAS 17 | Leasingy | 1.1.1999 | Nahradzuje IAS 17 z roku 1982 |
| IAS 18 | Rozpoznanie výnosov | 1.1.1984 | Nahradený IAS 18 (1993) |
| IAS 18 | Výnosy | 1.1.1995 | Nahradzuje IAS 18 z (1982) Zmenený IAS 39 (od 1.1.2001) |
| IAS 19 | Účtovníctvo penzijných pôžitkov v účtovnej závierke zamestnávateľa | 1.1.1985 | Nahradený IAS 19 (1993) |
| IAS 19 | Náklady penzijných pôžitkov | 1.1.1995 | Nahradený IAS 19 (1998) |
| IAS 19 | Zamestnanecké pôžitky | 1.1.1999 | Nahradzuje IAS 19 z roku 1993 |
| IAS 20 | Vykazovanie vládnych dotácií a zverejnenie štátnej podpory | 1.1.1984 | |

| Označenie | Názov | Dátum účinnosti | Poznámky |
|-----------|---|-----------------|--|
| IAS 21 | Účtovníctvo účinkov zmien výmenných kurzov zahraničných mien | 1.1.1985 | Nahradený IAS 21 (1993) |
| IAS 21 | Dopady zmien výmenných kurzov cudzích mien | 1.1.1995 | Nahradzuje IAS 21 z roku 1983 |
| IAS 22 | Účtovníctvo podnikových kombinácií | 1.1.1985 | Nahradený IAS 22 (1993) |
| IAS 22 | Podnikové kombinácie | 1.1.1995 | Nahradený IAS 22 (1998) |
| IAS 22 | Podnikové kombinácie | 1.7.1999 | Nahradzuje IAS 22 z roku 1993 |
| IAS 23 | Kapitalizácia výpožičných nákladov | 1.1.1986 | Nahradený IAS 23 (1993) |
| IAS 23 | Výpožičné náklady | 1.1.1995 | Nahradzuje IAS 23 z roku 1984 |
| IAS 24 | Zverejnenie spriaznených strán | 1.1.1986 | |
| IAS 25 | Investície | 1.1.1987 | Čiastočne nahradený IAS 39 (od 1.1. 2001) |
| IAS 26 | Penzijné plány | 1.1.1998 | |
| IAS 27 | Konsolidovaná účtovná závierka a investície do dcérskych podnikov | 1.1.1990 | |
| IAS 28 | Investície do pridružených podnikov | 1.1.1990 | |
| IAS 29 | Vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách | 1.1.1990 | |
| IAS 30 | Zverejnenie v účtovných závierkach bánk a podobných inštitúcií | 1.1.1991 | Nahradený IFRS 7 (od 1.1.2007) |
| IAS 31 | Vykazovanie účastí v spoločných podnikoch | 1.1.1992 | |
| IAS 32 | Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia | 1.1.1996 | Čiastočne nahradený IFRS 7 |
| IAS 33 | Zisk na akciu | 1.1.1998 | |
| IAS 34 | Priebežné účtovné výkazníctvo | 1.1.1999 | |
| IAS 35 | Ukončované činnosti | 1.1.1999 | |
| IAS 36 | Zníženie hodnoty aktív | 1.7.1999 | |
| IAS 37 | Rezervy, podmienené aktíva a podmienené záväzky | 1.7.1999 | Nahradzuje časti IAS 10 z roku 1978 |
| IAS 38 | Nehmotné aktíva | 1.7.1999 | Nahradzuje IAS 9 z roku 1993 |
| IAS 39 | Finančné nástroje: účtovanie a oceňovanie | 1.1.2001 | Nahradzuje časti IAS 25 z roku 1996 |
| IAS 40 | Investície do nehnuteľností | 1.1.2001 | |
| IAS 41 | Poľnohospodárstvo | 1.1.2003 | |
| IFRS 1 | Prvé použitie Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva | 1.1.2004 | |
| IFRS 2 | Platby akciami | 1.1.2005 | |
| IFRS 3 | Podnikové kombinácie | 1.4.2004 | Nahradzuje IAS 22 z roku 1999 |
| IFRS 4 | Poistné zmluvy | 1.1.2005 | |
| IFRS 5 | Dlhodobé aktíva určené k predaju a ukončenie činnosti | 1.1.2005 | |
| IFRS 6 | Prieskum a ocenenie zásob nerast. surovín | 1.1.2006 | Novelizuje IFRS 1, IAS 16 a IAS 38 |
| IFRS 7 | Finančné nástroje: zverejňovanie | 1.1.2007 | Novelizuje IAS 1 a čiastočne IAS 32, nahradzuje IAS 30 |
| IFRS 8 | Prevádzkové segmenty | 1.1.2009 | Nahradí IAS 14. Ešte nie je účinný ! |

Zdroj: IASB, Deloitte, Tax dimension^{261 262}

²⁶¹ IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, príloha; Deloitte: „IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2006; <http://www.taxdimension.com>

²⁶² Sivou farbou sú označené v súčasnosti už neplatné štandardy.

**Príloha č. 5: Počiatočné predpoklady a výpočet preklopenia účtovnej závierky
Interhotela Olympik za roky 2005 a 2006**

Predpoklady:

1. Súvaha roku 2005 musela byť zostavená pre účely jej ďalšieho použitia v rámci údajov tohto výkazu za rok 2006.
2. Nebolo pristúpené k segmentácii budovy podľa IFRS pre účely rozdelenia rezerv na jednotlivé poschodia ubytovacej časti hotela, výťahy, či exteriéry, ako to vyžaduje IAS 14, ktorý bude s účinnosťou od 1.1.2009 nahradený novým štandardom IFRS 8. Z tohto dôvodu sa budova nepreceňovala na jednotlivé segmenty v rozsahu tvorby individuálnych rezerv.
3. V súvislosti s daňou z príjmu sa uvažuje s vplyvom rezerv a rozdielu účtovných a daňových odpisov predmetov nakúpených na finančný leasing. Daň z príjmu teda nie je ovplyvnená ďalšími položkami daňovej analýzy, napr. mzdovými nákladmi štatutárnych orgánov.

Poznámky:

1. Z dôvodu zjednodušenia (avšak bez ujmy na všeobecnosti dopadu) sa do dane z príjmu roku 2005 započítala celá výška rezerv vytvorených do tej doby. Preto bola daň za rok 2005 spočítaná z celej čiastky rezerv, t.j. 45 854 000 Kč, spolu s vplyvom rozdielu účtovných a daňových odpisov.
2. Spomínané rezervy roku 2005 boli v celej výške zrušené. Táto čiastka (45 854 000 Kč) bola premietnutá priamo do výsledku hospodárenia bežného obdobia i minulých rokov.
3. Celkové dopady zmien roku 2005 sú do roku 2006 premietnuté iba priamo oproti výsledku hospodárenia a výsledku hospodárenia minulých rokov.
4. Nebolo uvažované o skutočnosti, že IFRS „neuznávajú“ položku nákladov budúcich období, z tohto dôvodu nebol tento riadok v oboch súvahách vynulovaný.

Výpočet jednotlivých položiek súvah:

rok 2005

1. Položka „Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí“ bola navýšená o sumu nákupných cien predmetov nakúpených prostredníctvom

leasingových zmlúv - v tej dobe boli aktívne 2, jedná sa o čiastku **6 089 000 Kč** a **12 023 000 Kč**, obe bez DPH. Zároveň bola táto položka znížená o odpisy zmienených predmetov leasingových zmlúv.

2. Položka „Náklady budúcich období“ bola znížená o čiastky **2 220 000 Kč**, resp. **2 409 000 Kč** z toho dôvodu, že IFRS túto položku netvorí a v českom účtovníctve boli tieto čiastky zaúčtované z titulu zmienených leasingových zmlúv.
3. Položka rezerv bola rozpustená oproti výsledku hospodárenia, a síce tak, že do výsledku bežného obdobia roku 2005 sa premietla tvorba rezerv za rok 2005 (**10 555 000 Kč**) a zvyšok do výsledku minulých rokov (**35 299 000 Kč**).
4. Výsledok hospodárenia (ďalej len „VH“) bežného účtovného obdobia bol navýšený o čiastky **1 791 000 Kč**, **3 601 000 Kč** a **10 555 000 Kč** a znížený o **10 565 000 Kč**. Prvé dve úpravy vznikli z dôvodu rozdielu odpisov počítaných podľa českých pravidiel (4 729 000 Kč, resp. 12 048 000 Kč) a úrokov za finančnú službu z pohľadu IFRS (866 000 Kč, resp. 2 433 000) spolu s odpismi podľa IFRS (2 072 000 Kč, resp. 6 012 000 Kč), pričom dobu odpisovania som v prípade medzinárodných pravidiel stanovil v súlade s IFRS na 12, resp. 10 rokov.

Leasing 1: $4\,729\,000 - 866\,000 - 2\,072\,000 = 1\,791\,000$ Kč

Leasing 2: $12\,048\,000 - 2\,434\,000 - 6\,013\,000 = 3\,601\,000$ Kč.

Tretia úprava vznikla v spojení s vyššie spomínanou tvorbou rezerv a presunutia relevantnej časti tejto čiastky v prospech VH bežného obdobia.

Napokon zníženie VH nastalo z dôvodu dopočítania dane z príjmu. Pritom je potrebné znovu vyzdvihnúť skutočnosť, že Interhotel Olympik bol pred preklopením v hospodárskej strate, a teda neplatil žiadnu daň z príjmu.

5. VH minulých rokov sa v súvislosti s vyššie spomínaným zvýšil o **35 299 000 Kč**.
6. Krátkodobé záväzky z obchodných vzťahov boli zvýšené o **6 000 Kč**, resp. **1 000 Kč**, pričom ide o čiastky, za ktoré si Olympik v roku odkúpi podkladové aktíva zmienených dvoch leasingových zmlúv.

rok 2006

1. Položka „Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí“ bola navyše navýšená o sumu **500 000 Kč**, resp. **939 000 Kč** - ide o predmety zakúpené

prostredníctvom iných dvoch leasingových zmlúv (ďalej len „nové leasingové zmluvy“), ktoré Olympik v roku 2006 uzavrel a začal splácať. Zároveň boli do tejto položky premietnuté dopady navýšenia hnutelného majetku z titulu predošlých leasingových zmlúv, ide teda o dopady ešte zo súvahy roku 2005, upravené o aktualizované odpisy.

2. Položka „Štát - daňové pohľadávky“ bola zvýšená o **84 000 Kč**, resp. **161 000 Kč** z dôvodu budúceho odpočtu DPH v súvislosti s novými leasingovými zmluvami.
3. Položka „Náklady budúcich období“ bola z vyššie spomínaných dôvodov znížená o čiastky **65 000 Kč** a **160 000 Kč**, čo taktiež vyplýva z nových dvoch leasingových zmlúv.
4. VH bežného obdobia bol zvýšený o **651 000 Kč** a **1 207 000 Kč**, čo spôsobili stále pretrvávajúce dopady rozdielneho poňatia odpisov v prvých dvoch leasingových zmluvách. Z rovnakého dôvodu bol VH znížený o **23 000 Kč** a **110 000 Kč** v súvislosti s novými leasingovými zmluvami.

VH bol ďalej upravený o dopad položky rezerv v roku 2006 - v tejto súvislosti stúpol o 4 819 000 Kč, čo je možné rozložiť na tvorbu, resp. čerpanie rezerv v roku 2006 (45 500 000 Kč) a dopad z VH roku 2005 (-40 681 000 Kč), tvoreného z veľkej časti vytváraním rezerv v roku 2005, čo sa v súvahe roku 2006 prejavilo „umelým“ zvýšením VH minulých rokov (práve o týchto 40 681 000 Kč).

VH roku 2006 klesol v konečnom dôsledku i z titulu vyčíslenej dane z príjmu (**-642 000 Kč**).

5. Dlhodobé záväzky z obchodných vzťahov sa zvýšili o **286 000 Kč**, resp. **604 000 Kč**. Ide o záväzky, ktoré budú uhradené v období po 31.12.2007, a to v spojení s novými leasingovými zmluvami. Krátkodobé záväzky z obchodných vzťahov sa v tejto súvislosti zvýšili o **238 000 Kč** a **403 000 Kč**.

Príloha č. 6: Orgány a inštitúcie US GAAP

6.1. Orgány a inštitúcie vydávajúce US GAAP

6.1.1. Vývoj v minulosti

Myšlienka vytvorenia všeobecných účtovných pravidiel a zásad sa v Spojených štátoch naplno presadila v tridsiatych rokoch minulého storočia po krachu burzy cenných papierov v New Yorku ako jeden z možných nástrojov predchádzania podobným situáciám. Americká vláda poverila v roku 1933 Komisiu pre cenné papiere a burzy (SEC²⁶³) zostavením súboru účtovných predpisov. Tá svoju úlohu delegovala na Americký zväz účtovníkov²⁶⁴ (AIA²⁶⁵), ktorý túto právomoc ďalej preniesol na novovzniknutú Komisiu pre účtovné postupy (CAP²⁶⁶). Komisia v tejto oblasti pôsobila dvadsaťjeden rok a za dobu svojej existencie²⁶⁷ vydala päťdesiatjeden čísel Bulletinov o výskume v účtovníctve, ktoré boli neskôr jej zástupcami uznané za GAAP.

V rokoch 1959 až 1973 tvoril účtovné predpisy ďalší orgán zvaný Rada pre účtovné štandardy (APB²⁶⁸), tvorená prednými odborníkmi z najväčších auditorských firiem USA. Postupom času sa však Rada rozrastala a vzhľadom k predošlým zamestnaneckým pomerom svojich členov sa často ocitala na hranici nezávislosti, čím prestala vyhovovať účelu, pre ktorý bola založená. To ale nič nemení na skutočnosti, že väčšina z tridsaťjeden názorov, ktoré počas svojho pôsobenia vydala, dodnes patrí medzi americké účtovné predpisy v podobe GAAP.

6.1.2. Inštitúcie zaisťujúce vydávanie US GAAP

Najvyšší orgán celej inštitucionálnej štruktúry predstavuje **Zakladajúca organizácia finančného účtovníctva (FAF²⁶⁹)**, ktorá je neziskovou organizáciou a zároveň materskou spoločnosťou pre FASB a FASAC - ďalších dvoch subjektov, ktoré sa podieľajú na vzniku US GAAP. Podľa zákona sa FAF stará predovšetkým o:

- podporu vzdelávania všetkých osôb zainteresovaných v otázkach finančného účtovníctva,

²⁶³ Security and Exchange Commission

²⁶⁴ Dnes je známy ako Americký zväz certifikovaných účtovníkov (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA).

²⁶⁵ American Institute of Accounting

²⁶⁶ Committee on Accounting Procedure

²⁶⁷ Bola zrušená a nahradená v roku 1959.

²⁶⁸ Accounting Principles Board

²⁶⁹ Financial Accounting Foundation

- uvádzanie štandardov finančného účtovníctva do platnosti a ich zdokonaľovanie.

Najväčší a najpodstatnejší problém preto pre ňu predstavuje získavanie finančných prostriedkov pre celú organizačnú štruktúru pri zachovaní nezávislosti týchto inštitúcií.²⁷⁰

Samotné vydávanie jednotlivých predpisov, ktoré patria do súboru US GAAP, riadi **Rada pre vydávanie štandardov finančného účtovníctva (FASB²⁷¹)**, ktorá má obdobné postavenie ako IASB v prípade tvorby IFRS. Významnú časť práce na tvorbe nových noriem vykonáva štyridsať- až päťdesiatčlenné Výskumno-technické oddelenie²⁷², ktoré je možné nazvať „mozgom“ celej štruktúry.

Poslednou organizáciou z tejto sústavy je **Poradný orgán pre štandardy finančného účtovníctva (FASAC²⁷³)**, ktorý má dvadsať až tridsať členov menovaných zástupcami FAF. Členstvo v tejto inštitúcii je čestné a nie je preto finančne odmeňované. FASAC poskytuje FASB rady v dvoch základných oblastiach, a síce v oblasti finančného účtovníctva a vo všeobecnej rovine určuje rebríček priorit vzhľadom k čiastkovým prejednáványm projektom.

Vo vnútri tejto štruktúry stojí **Komisia pre cenné papiere (SEC)**. Hlavným cieľom jej práce je regulovať americký trh cenných papierov, a to predovšetkým v záujme investorov a veriteľov, ktorým zaisťuje adekvátne informácie. V tejto súvislosti zasahuje i do vzniku účtovných predpisov hlavne svojimi požiadavkami na účtovné výkazy. Za týmto účelom úzko spolupracuje s FASB, čím nepriamo zaisťuje uvedenie nových noriem do praxe. Na druhej strane si SEC necháva možnosť vydávať vlastné štandardy, čo však často nevyužíva.

6.2. Činnosť FASB

Publikačná činnosť FASB zahŕňa širokú škálu stanovísk a vyjadrení, ale nie všetky z nich je možné považovať za GAAP. Nasledujúce body ich zjednodušene rozdeľujú do štyroch základných skupín vrátane prípadnej príslušnosti k súboru predpisov GAAP:

²⁷⁰ V súčasnosti sa na financovaní podieľa osem inštitúcií, dôležitých v oblasti účtovníctva, financií a auditorskej profesie v Spojených štátoch.

²⁷¹ Financial Accounting Standards Board

²⁷² Research and Technical Activities

²⁷³ Financial Accounting Standards Advisory Council

1. *Koncepčný rámec finančného účtovníctva (SFAC²⁷⁴)* - FASB vytvorila teoretické základy finančného účtovníctva a publikovala ich ako SFAC 1 - 6²⁷⁵. Hoci nemajú status GAAP, prešli podobným schvaľovacím procesom a v praxi majú nenahraditeľnú úlohu v prípade riešení neobvyklých účtovných problémov a pri vzniku nových GAAP.
2. *Účtovné štandardy (SFAS²⁷⁶)* - doteraz ich bolo vydaných približne 160 a ich hlavným obsahom sú všeobecne uznávané účtovné princípy. Pokiaľ účtovná jednotka vykazuje svoje údaje podľa US GAAP, má v prvom rade povinnosť dodržiavať práve tieto účtovné štandardy. „Odchýliť sa je možné iba vo výnimočných prípadoch, pokiaľ by striktná aplikácia niektorého zo štandardov mala za následok nepresnosti v účtovných výkazoch.“²⁷⁷ Povinnosť účtovať podľa týchto štandardov majú všetky subjekty, ktorých cenné papiere sú kótované u SEC. Väčšina SFAS sa týka všetkých účtovných jednotiek, ale rovnako ako u SFAC sú niektoré špecifikované iba na určené typy účtovných subjektov.
3. *Interpretácie účtovných štandardov (FIN²⁷⁸)* - tieto predpisy slúžia k doplneniu SFAS, popr. i noriem vydávaných predchodcami FASB, ktoré popisujú ich aplikáciu. Do dnešného dňa ich bolo vydaných 48, a to iba k spresneniu SFAS, hoci je týmto spôsobom prípustné upraviť i výklad SFAC.
4. *Technické vestníky (TB²⁷⁹)* - ani tieto publikácie nepatria medzi GAAP a slúžia na uľahčenie orientácie v predpisoch vydávaných FASB.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že štruktúra činnosti a publikácií FASB je do značnej miery zložitá. I z tohto dôvodu bola vypracovaná auditorská smernica, známa pod označením SAS-69, ktorá roztriedila výsledky činnosti FASB do piatich

²⁷⁴ Statement of Financial Accounting Concepts

²⁷⁵ Koncepčný rámec sa teda skladá z:

- SFAC 1 - Ciele účtovného výkazníctva,
- SFAC 2 - Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií,
- SFAC 3 - nahradený SFAC 6,
- SFAC 4 - Ciele účtovného výkazníctva neziskových organizácií,
- SFAC 5 - Rozpoznávanie a oceňovanie v účtovných výkazoch podniku,
- SFAC 6 - Základné prvky účtovných výkazov podniku.

²⁷⁶ Statements of Financial Accounting Standards

²⁷⁷ Müllerová, L.: „Proces tvorby US GAAP“, Centrum pro finanční a účetní studie, VŠE, Praha, 2003, str. 10. Pozn.: preklad autora.

²⁷⁸ FASB Interpretation

²⁷⁹ Technical Bulletin

kategórií, všeobecne súhrnne označovaných ako „hierarchia GAAP“, ktoré spoločne predstavujú to, čo dnes poznáme pod pojmom US GAAP.

Vzťahy medzi jednotlivými kategóriami pravidiel je možné zhrnúť do nasledujúcich postulátov:

- ak dôjde k nesúladu medzi jednotlivými hierarchickými úrovňami, preváži vyššia kategória účtovných zásad,
- v prípade rozporu v rámci jednej skupiny predstavuje hlavné kritérium podstata danej transakcie, ktorá je predmetom sporu,
- doplnková piata kategória „ďalšia účtovná literatúra“ sa uvádza pre prípady, kedy sa danému problému nevenujú prvé štyri oddiely.

Súčasťou najvyššej Kategórie A sú napr. účtovné predpisy SFAS či interpretácie FIN, technické vestníky spadajú do nižšej Kategórie B. Podstatnejšou skutočnosťou je to, že na vytváraní účtovných pravidiel v rámci US GAAP sa podieľajú i medzinárodné štandardy IAS a IFRS, ktoré sú v hierarchii zaradené do doplnkovej kategórie.

9. Téma rigorózne práce

Autor rigorózne práce: Mgr. Ivan Murko
Vedúci rigorózne práce: Ing. Irena Kemény
Externý konzultant: Ing. Květa Žaloudková

Téma: **Česká úprava účtovníctva v kontexte európskeho práva a Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva: Interhotel Olympik**

Cieľ práce: Cieľom rigorózne práce bude analýza európskej úpravy účtovníctva a Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (IFRS), ako i zasadenie českého účtovného práva do ich kontextu. Zároveň budú v práci vykreslené rozdiely medzi českou úpravou a IFRS. V závere práce budú na základe obecného rozboru, i konkrétneho príkladu, obhajované prínosy IFRS v otázkach podávania verného a poctivého obrazu podniku. Súčasne autor uvedie dôvody, prečo by Česká republika mala prijať medzinárodné účtovné štandardy v plnom rozsahu.

Osnova:

1. Súčasná teória účtovníctva
2. Česká úprava účtovníctva
 - 2.1. Zákon o účtovníctve
 - 2.2. Vyhlášky pre jednotlivé typy účtovných jednotiek
 - 2.3. České účtovné štandardy
 - 2.4. Národná účtovná rada a jej Interpretácie
3. Medzinárodné účtovníctvo
 - 3.1. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva
 - 3.2. Harmonizácia účtovníctva v rámci EÚ
4. Odlišnosti medzi IFRS a českou úpravou účtovníctva vo všeobecnej i konkrétnej rovine
5. Dopady rozdielov českej úpravy účtovníctva voči IFRS v súčasnosti a v najbližších rokoch: Interhotel Olympik
 - 5.1. Všeobecná úroveň dopadov rozdielov
 - 5.2. Interhotel Olympik
 - 5.3. Možný postup Českej republiky pred úplným prijatím IFRS
6. Záver

Literatúra:

- Deloitte:** „IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2007
- Ernst & Young:** „Observation on the Implementation of the IFRS“, Ernst & Young, 2006
- IASB:** „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003
- Kovanicová, D.:** „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004
- MFČR, Ernst & Young:** „Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou“, MFČR, Ernst & Young v spolupráci s Európskou úniou, 2005
- PriceWaterhouseCoopers:** „IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly“, PriceWaterhouseCoopers, 2004
- Sedláček, J.:** „Účetnictví podnikatelů. Po vstupu do Evropské unie“, 1. vydání, C.H.Beck, Praha, 2004
- SP Audit:** „Úvod do problematiky převodu účetnictví na Mezinárodní účetní standardy“, SP Audit, 2004
- Sucher P., Jindřichovská, I.:** „Implementing IFRS: a case study of the Czech Republic“, Accounting in Europe 1, 2004

Právne pramene:

Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov
Vyhláška č. 500/2002 Sb. pre podnikateľov
Zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctve

V Prahe dňa 5.9.2007

Podpis vedúceho rigoróznej práce

Podpis autora