

K OTÁZKÁM SROVNATELNOSTI ÚDAJŮ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH UŽÍVANÝCH V ČR A ZEMÍCH EU

Hana Bohušová, Jana Skalníková

Ústav účetnictví PEF, MZLU Brno, 613 00 Brno

Anotace:

Začlenění České republiky do mezinárodních společenství vyžaduje mimo jiné odstranění informační bariéry i v oblasti hodnocení výsledků dosažených podnikatelskými subjekty. Základním předpokladem srovnatelnosti údajů z účetnictví je všeobecné respektování Mezinárodních účetních standardů.

Summary:

The basic condition of an entrance of the Czech republic to international communities is an elimination of information barriers also in the field of evaluation of firms' results. It is necessary to keep the International Accounting Standards.

Klíčová slova:

Účetní výkazy, účetní zásady, Mezinárodní účetní standardy, srovnatelnost údajů z účetních výkazů, konsolidace.

Key words:

Financial statements, accounting principles, international accounting standards, comparison of data, consolidation.

Úvod

Zabezpečení srovnatelnosti údajů z účetních výkazů předepsaných v ČR s údaji poskytovanými účetnictvím zemí EU patří bezesporu k usnadnění informační komunikace jako předpokladu užší spolupráce a následného začlenění do mezinárodních struktur.

V této souvislosti je třeba uvést, že již v roce 1973 byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Účelem této instituce je formulovat a ve veřejném zájmu vyhlášovat účetní standardy, které by měly být dodržovány při sestavování a předkládání účetních výkazů a propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování, pracovat všeobecně pro zlepšení a sladění právních předpisů, účetních zásad a postupů vztahujících se k předkládání účetních výkazů.

Vyvrcholením tohoto úsilí bylo v roce 1989 vyhlášení Veřejné předlohy (E32), což mělo vést k zabezpečení mezinárodní srovnatelnosti účetních výkazů v rámci projektu "Srovnatelnost a zlepšení účetních výkazů." Tento projekt byl ukončen v listopadu 1993 schválením 10 revidovaných standardů, týkajících se sjednocené metodiky informačního zobrazení jednotlivých oblastí hospodářské činnosti účetní jednotky v průběhu účetního období. Většina těchto revidovaných standardů vešla v platnost k 1.1.1995.

V České republice byl v roce 1991 schválen Zákon o účetnictví č. 563/91 Sb., který představoval první závazný krok k reformě účetnictví. Tento zákon má základ v účetních systémech států EU.

Od 1.1.1993 vstoupila v platnost Účtová osnova pro podnikatele, která představuje soudobý model účetnictví. Tento model vychází z francouzského vzoru a není podřízen daňové legislativě. Zavedení tohoto modelu účetnictví do podnikové praxe bylo krokem k zabezpečení srovnatelnosti údajů poskytovaných našim účetnictvím s běžným standardem v západních zemích, což je významné z hlediska existence podniků se zahraniční majetkovou účastí a pro analýzy nutné pro rozhodnutí o vstupu zahraničního kapitálu do našich podniků. Tento okamžik je možno považovat za velmi významný v souvislosti s přípravou naší země ke vstupu mezi členské státy EU.

Cílem našeho příspěvku je naznačit určitý okruh možností srovnání údajů poskytovaných účetními výkazy, schválenými MF ČR s výkazy používanými v rámci zemí EU.

Všeobecně závazné předpoklady a zásady účetního výkaznictví

Předkládané účetní výkazy musí především respektovat účetní zásady a těmi se zabývá Mezinárodní účetní standard č.1 (IAS 1). I když management podniku může pro vlastní potřeby připravovat výkazy různými způsoby, které podle jeho potřeb odráží pro něj významné skutečnosti v podniku, pak v případě, že jsou účetní výkazy předkládány externím uživatelům, musí vycházet z určitých všeobecně závazných předpokladů. Mezi tyto předpoklady patří jednak neomezená doba trvání podniku, jejímž praktickým důsledkem je využití přínosu majetku, jehož použitelnost není ke konci účetního období vyčerpána a jednak předpoklad konzistence, uplatňovaný v těch případech, kdy existuje více legálních možností k zachycení účetních případů a spočívá v použití jedné zvolené metody od jednoho účetního období k druhému.

Dalším předpokladem, který není možno opomenout je aktuální princip, čímž se rozumí nutnost zahrnovat hospodářské případy do období, se kterým časově i věcně souvisejí, nikoliv do období, ve kterém došlo k pohybu peněžních prostředků, pokud se tato období liší.

Při předkládání účetních výkazů musí účetní jednotka vycházet z určitých principů, pravidel a konvencí, které můžeme obecně nazvat účetními zásadami. Jednou z těchto zásad

je zásada opatrnosti, která vychází z rozumných odhadů jevů s přihlédnutím k rizikům a možným ztrátám, platí tedy, že aktiva a výnosy se nesmějí nadhodnocovat a naopak pasíva a náklady se nesmějí podhodnocovat.

Druhá zásada spočívá v tom, že při zachycování účetních případů je důležitý zejména jejich obsah, který má hlavní váhu, druhotnou roli hraje právní forma.

Podle Mezinárodního účetního standardu č.1 je třetí důležitou zásadou závažnost účetního případu, což znamená, že účetní výkazy by měly zveřejňovat všechny položky, které jsou dostatečně závažné, aby ovlivnily hodnocení nebo rozhodnutí vedení podniku případně externích uživatelů účetních informací.

Mezinárodní účetní standardy upravují též informace, které by měly být zveřejněny v účetních výkazech, tak aby jich mohlo být využíváno pro hodnocení a finanční rozhodnutí.

Požadavky na obsah a strukturu účetních výkazů

Všechny účetní výkazy musí obsahovat jméno podniku, zemi právního založení, datum, ke kterému je výkaz sestaven, nebo období, za které je sestaven. Pokud to není jinak zřejmé, měl by být uveden výstižný popis činnosti podniku, jeho právní forma a měna, v níž jsou účetní výkazy vyjádřeny. Významné položky by neměly být zahrnuty s jinými položkami nebo navzájem kompenzovány, aniž by byly samostatně identifikovány. V účetních výkazech by také měly být uvedeny odpovídající údaje za předcházející období. V rámci Mezinárodního účetního standardu č.5 (IAS 5) je podrobně vymezen minimální obsah rozvahy a výkazu zisků a ztrát.

Mezinárodní standard č. 7 (IAS 7) je věnován výkazu peněžních toků, který je nedílnou součástí účetních výkazů za každé období. Jsou zde obsaženy informace o tvorbě a užití peněžních prostředků a ve spojení s ostatními účetními výkazy poskytuje informace, které umožňují hodnotit změny finanční situace podniku. Výkaz peněžních toků se sestavuje v členění za investiční, provozní a finanční činnost podniku, přičemž klíčovým ukazatelem je peněžní tok z provozní činnosti.

Mezinárodní standard č. 8 (IAS 8) se zabývá vykazováním mimořádných položek, položek z předchozích období a změn ve výši odhadu vytvořených rezerv ve výkaze zisků a ztrát. Tento standard se zabývá i vlivem změny účetních postupů na hospodářský výsledek běžného účetního období. Upravuje také postupy při odhalení chyb způsobených v předchozích obdobích a jejich opravách v období běžném, tak aby převážně nedocházelo k ovlivnění hospodářského výsledku v běžném období.

Mezinárodní účetní standardy též sjednocují postup posuzování nejistých skutečností a událostí, ke kterým dochází po posledním dnu účetního období, s nímž obsahově souvisejí. Jedná se především o tvorbu rezerv, jako reakce na události, které mohou vést k případným

ztrátám. V úvahu se berou pouze ty události, u kterých je možno předpokládat ztrátu a je možno stanovit způsob jejího vyčíslení.

Mezinárodní standard č. 18 (IAS 18) se podrobněji zabývá vymezením okamžiku vzniku výnosu, který se liší vzhledem k předmětu směny. Tento okamžik je specificky vymezen pro případy prodeje zboží, poskytování služeb - zde hraje významnou roli procento jejich dokončenosti v období, ve kterém byly služby poskytnuty, v případech výnosů vznikajících z používání podnikových aktiv jinými stranami a přinášející podniku úrok, práva na poplatky a dividendy. Při vyčíslení výše úroků se vychází z doby, na kterou úvěr poskytuje, z aktuálních zůstatků úvěru a stanovené úrokové míry. Pro licenční poplatky jsou rozhodující podmínky stanovené smlouvou. Pokud se jedná o výnosy náležející podniku z titulu jeho majetkových účastí je rozhodujícím okamžikem přiznání nároku na jejich výplatu.

Transformace operací v zahraniční měně

Podniky obchodující se zahraničím uskutečňují hospodářské operace v zahraniční měně. Aby bylo možno zahrnout i tyto transakce do účetních výkazů musí být transformovány do měny, v níž jsou sestaveny účetní výkazy. Otázkou je, který směnný kurz používat, což ve standardu č. 21 (IAS 21) není jednoznačně určeno. V podmínkách ČR je oceňování majetku a závazků upraveno Zákonem č. 563/91 Sb. o účetnictví. Za poměrně složitou problematiku je možno označit způsob zahrnutí účinků změn ve směnných kurzech do účetních výkazů. V této souvislosti nelze opomenout a jak do účetních výkazů zahrnout účinek změn ve směnných kurzech. Přitom je nutno brát v úvahu zásadu opatrnosti.

Konsolidované účetní výkazy

Pokud mají společnosti majetkové účasti v jiných obchodních společnostech sestavují a předkládají konsolidované účetní výkazy, které slouží k uspokojení potřeb informací, týkajících se finanční pozice, hospodářských výsledků a změn ve finanční pozici ve skupině podniků. Jednotný postup je upraven Mezinárodním účetním standardem č. 27 (IAS 27), který se zabývá finančními výkazy mateřské společnosti. Při přípravě konsolidace je nutno:

- vyloučit investice mateřské společnosti ve všech dceřiných společnostech a zároveň snížit o tuto částku jmění dceřiných společností;
- vyloučit vzájemné pohledávky a závazky uvnitř skupiny podniků;
- vyloučit v rámci skupiny podniků výnosy a náklady vzniklé vzájemným poskytováním dodávek;
- vyloučit nerealizované zisky (nerealizované ztráty) vyplývající z vnitřních dodávek uvnitř skupiny podniků;

- vyčíslit podíl na zisku jednotlivých dceřinných společností připadajících na mateřskou společnost;
- zjistit menšinové podíly na jmění v jednotlivých dceřinných společnostech;
- zahrnout částku splatné daně z příjmů mateřské společnosti i jednotlivých dceřinných společností do konsolidovaných účetních výkazů.

Účetní výkazy všech dceřinných společností pro účely konsolidace musí být sestaveny ke stejnému datu jako účetní výkazy mateřské společnosti. Pokud tuto zásadu není možno dodržet je nutno provést patřičné úpravy v účetních výkazech dceřinných společností. Rozdíl mezi okamžiky, ke kterým jsou sestaveny výkazy mateřské a dceřinných společností však nesmí být větší než tři měsíce. V případě, že dceřiné společnosti používají jiné účetní postupy je nutno před sestavením konsolidovaných účetních výkazů provést úpravy, které vedou ke sjednocení, pokud toto není možné zajistit, musí být tato skutečnost zveřejněna v konsolidovaných účetních výkazech.

Konsolidované účetní výkazy musí minimálně obsahovat:

- seznam významných dceřinných společností s uvedením označení firmy, země sídla a registrace, podíl na jmění mateřské společnosti;
- v případě, že nebyly předloženy konsolidované účetní výkazy některé z dceřinných společností, je nutno tuto skutečnost zdůvodnit;
- charakter vzájemných vztahů s dceřinou společností, v níž má mateřská společnost méně než polovinu hlasovacích práv;
- označení podniků, u nichž více než polovinu hlasovacích práv má mateřská společnost, ale nejedná se o dceřiné společnosti;
- účetní výkazy mateřské společnosti uvádějí metody používané pro účtování v dceřinných společnostech.

Závěrem je třeba uvést, že do konce roku 1992 v našem modelu účetnictví nebyl prostor pro širší respektování jednotlivých mezinárodních účetních standardů týkající se sestavování a předkládání účetních výkazů. Zavedení nového modelu účetnictví od 1.1. 1993 ve většině případů respektuje jednotlivá ustanovení těchto standardů a tím je zabezpečena srovnatelnost údajů poskytovaných našimi účetními výkazy s údaji poskytovanými zeměmi EU, což je třeba chápat jako jeden ze základních předpokladů pro vstup naší země do EU.

Uváděné skutečnosti odrážejí nezbytnost respektování mezinárodně přijatých zásad uplatňovaných ve státech s vyspělou tržní ekonomikou v české ekonomické praxi, což je poplatné v plné míře i agrárnímu sektoru ČR.