

KOMPARACE ČESKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY ÚČETNICTVÍ A IFRS

IFRS AND THE CZECH ACCOUNTING LEGISLATION COMPARISON

Hana Bohušová

Anotace:

Příspěvek je zaměřen na porovnání účetní závěrky sestavené podle Českých účetních předpisů. Je porovnána rámcová úprava účetnictví v České republice v podobě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a IFRS, kde je podobná úprava představována Konceptním rámcem IFRS. Dále je předmětem komparace obsah a forma účetní závěrky v České republice a účetní závěrky sestavované v souladu s IFRS.

Klíčová slova:

ČÚS, IFRS, účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz peněžních toků

Abstract:

The paper is concerned with the financial statements comparison. There are compared the Accounting Act in the Czech Republic and the Conceptual Framework of IFRS, and the contents and form of statements made in accordance with the Czech accounting legislation and IAS/IFRS.

Key words:

ČÚS, IFRS, financial statements, balance, profit and loss statement, cash flow statement

ÚVOD

Novelou zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví, byla v souladu s nařízením Evropského parlamentu č. 1606/2002 ustanovena povinnost pro účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jsou emitentem cenných papírů, registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Přes tuto skutečnost však metodický postup pro vyčíslení základu daně z příjmů v České republice stále vychází z české právní úpravy účetnictví. Aplikace IFRS v účetních jednotkách vyžaduje vysoké nároky na odborné kvality účetních pracovníků, kteří potřebují rozumět podrobnostem a rozdíly mezi IFRS a českou právní úpravou účetnictví.

IFRS nejsou obecně platnou právní normou, mohou však být v určité míře přejímány do národních právních úprav. Jedná se o účetní systém založený na principech. Naproti tomu, česká právní úprava účetnictví je národním účetním systémem, který je založen na pravidlech. Vzhledem ke skutečnosti, že oba systémy jsou založeny na zcela odlišných prioritách a zásadách, existuje řada rozdílů. Komplexní srovnání obou systémů je poměrně obtížné a značně přesahuje rozsah tohoto příspěvku.

CÍL A METODIKA PRÁCE

Vzhledem k značnému rozsahu uvedené problematiky je příspěvek zaměřen pouze na nejvýznamnější rozdíly v oblasti účetní závěrky pro obchodní společnosti, které nesestavují konsolidovanou účetní závěrku, mezi oběma systémy. Je porovnána rámcová úprava účetnictví v České republice v podobě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a IFRS, kde je

podobná úprava představována Koncepčním rámcem IFRS – základní požadavky na účetní informace, možnosti oceňování. Dále je předmětem komparace obsah a forma účetní závěrky v České republice a účetní závěrky sestavované v souladu s IFRS.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Koncepční rámec IFRS a zákon o účetnictví

Koncepční rámec IFRS není účetním standardem, nedefinuje tedy konkrétní účetní postupy, ale představuje ucelený teoretický základ. Primárně se vztahuje na vykazování a účetní závěrky. Obsahuje principy, které poskytují základ pro tvorbu účetních standardů a pro případy, kdy při přípravě účetních závěrek nejsou k dispozici konkrétní pravidla. Jsou v něm vymezeny základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky – aktuální princip⁵ a předpoklad neomezeného trvání podniku⁶ a kvalitativní vlastnosti účetních informací: srozumitelnost⁷, relevance⁸, spolehlivost⁹ a srovnatelnost¹⁰.

Koncepční rámec (KR) IFRS stanovuje složky účetního výkaznictví, kterými jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál v případě rozvahy, výnosy a náklady v případě výkazu zisku a ztráty (výsledovky):

- Aktiva jsou zde vymezena jako ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence v podniku je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch a je spolehlivě měřitelný.
- Závazky jsou současnou povinností podniku, která vznikla na základě minulých skutečností, jejich vypořádání povede k odčerpání podnikových zdrojů ekonomického prospěchu (aktiv) a je spolehlivě měřitelný.
- Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.
- Výnosy jsou definovány jako přírůstky ekonomických užitků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.
- Náklady jsou poklesy ekonomických užitků, které vedou k poklesu vlastního kapitálu, odlišného od rozdělení vlastního kapitálu vlastníkům.

V KR jsou také zakotveny další principy a konvence uplatňované v účetním výkaznictví. Jedná se především o principy uplatňované v souvislosti s oceňováním. KR rozeznává čtyři základní oceňovací báze: historická cena¹¹, reprodukční cena (běžná cena), reálná hodnota a současná hodnota. Konkrétní způsoby ocenění položek majetku a závazků jsou řešeny v jednotlivých standardech. Oceňování na bázi historických cen je dosud převládajícím způsobem oceňování aktiv a závazků v IFRS, je však možné přecenění v případě

⁵ Aktuální princip (Accrual Concept) – hospodářské operace jsou zachyceny do období, se kterým časově a věcně souvisejí, nikoliv v době, kdy dojde k pohybu peněžních prostředků

⁶ Předpoklad neomezeného trvání podniku (Going Concern Assumption) – při procesu měření a hodnocení ekonomických jevů je třeba vycházet z předpokladu, že podnik bude ve svých aktivitách nadále pokračovat (Kovanicová, 2005)

⁷ Srozumitelnost – je žádoucí prezentovat účetní informace bez zbytečných složitostí, jasně a v logické struktuře.

⁸ Relevance – je dána povahou a věcným obsahem informace, v některých případech sama povaha informace je postačující pro její podstatnost, v jiných případech závažnost věcného obsahu závisí na velikosti vykazované položky. Informace je relevantní jestliže její opomenutí nebo zkrácení vedlo k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů

⁹ Spolehlivost – informace je spolehlivá, jestliže neobsahuje věcné chyby a pravdivě vyjadřuje skutečnost

¹⁰ Srovnatelnost – požadavek, aby stejné hospodářské operace uskutečňované v různých podnicích byly zachycovány shodně

¹¹ historická cena – pořizovací cena

dlouhodobého majetku. U některých typů finančních nástrojů a u zemědělských aktiv je požadavek na ocenění reálnou hodnotou¹².

Při respektování základních kvalitativních charakteristik účetních informací jsou vyhotoveny účetní výkazy, které odrážejí pravdivý a věrný obraz skutečnosti, bere se tedy v úvahu jejich ekonomická realita a nikoliv pouze právní forma.

V české právní úpravě účetnictví (ČPÚ) je obdobou KR IFRS zákon o účetnictví, který je základní právní normou regulace účetnictví v České republice. Upravuje základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví, na rozdíl od KR rámce však neobsahuje vymezení základních pojmů. V zákoně o účetnictví jsou zakomponovány všeobecné účetní zásady uplatňované v ČPÚ.

Základní kvalitativní charakteristiky účetních informací jsou v zákoně o účetnictví vymezeny srovnatelně s IFRS, musejí být srozumitelné, spolehlivé, srovnatelné a **významné**. Tyto požadavky jsou však v KR vymezeny ve vztahu k účetní závěrce, zatímco v ČPÚ jsou vyžadovány pro účetní případy a záznamy. Požadavek priority obsahu nad formou, který je obsažen v Koncepčním rámci (KR) je zde nahrazen použitím metod, které nezastírají skutečný stav v rámci právní formy.

V ČPÚ jsou vymezeny stejné složky účetního výkaznictví, nejsou zde však rozpracovány jednoznačné definice jednotlivých pojmů jak je tomu v KR.

V ČPÚ je princip oceňování na bázi historických cen uplatňován pro většinu složek aktiv a závazků. Výjimku představují pouze určité cenné papíry, které jsou přeceňovány na reálnou hodnotu ke konci rozvahového dne. Zákon neupravuje obecné požadavky, ze kterých by vycházela další úpravy a nýbrž závazné požadavky na oceňování jednotlivých položek aktiv a závazků. Rovněž nejsou v zákoně na rozdíl od KR předepsány obecné požadavky na rozpoznání položek v účetní závěrce.

Účetní závěrka

KR IFRS vymezuje cíl účetní závěrky, kterým je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, jež jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, kteří činí ekonomická rozhodnutí. Za nejvýznamnější uživatele jsou podle KR považováni investoři, kteří poskytují podniku rizikový kapitál. Ostatním požadavkům a informacím týkajícím se účetní závěrky se věnuje IAS 1 – Prezentace účetní závěrky. V IAS 1 jsou vymezeny jednotlivé komponenty účetní závěrky:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz peněžních toků,
- příloha;

V ČPÚ upravuje obsah účetní závěrky zákon o účetnictví, jednotlivými prvky jsou:

- rozvahy,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha;

Fakultativně může účetní jednotka sestavovat i přehled o peněžních tocích a přehled změn vlastního kapitálu. Přestože nejsou tyto výkazy povinné, větší společnosti je většinou sestavují, aby vyhověly informačním potřebám uživatelů účetní závěrky. Požadavky na obsah

¹² reálná hodnota – představuje tržní hodnotu za předpokladu, že je aktivum obchodováno, pokud není tržní cena k dispozici, je nutné učinit odhad na bázi tržní ceny obdobného aktiva, nebo odhadnout tuto cenu na bázi oceňovacích modelů

přílohy účetní závěrky jsou mnohem obsáhlejší v IFRS. V obou systémech jsou vyžadovány srovnatelné informace za předchozí rok.

Rozvaha (obsah a forma)

IFRS ponechávají zcela v pravomoci podniku volbu nejvhodnější formy rozvahy s cílem zajistit externím uživatelům informace v takovém rozsahu a formě, aby si mohli učinit správný názor na jeho finanční pozici, výkonnost a peněžní toky. Při stanovení formátu rozvahy může management podniku vycházet z vlastního úsudku, může být použita jak vertikální rozvaha¹³, tak horizontální rozvaha¹⁴. IAS 1 vymezuje minimální náplň položek, které má rozvaha obsahovat, umožňuje podniku zvolit možnosti uspořádání položek rozvahy:

- členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva, závazky (aktiva držena za účelem prodeje nebo vlastní spotřeby v rámci normálního provozního cyklu, aktiva a závazky držené za účelem obchodování, nebo jejichž realizace se očekává během dvanácti měsíců od rozvahového dne, jsou vykazovány jako krátkodobé, ostatní jsou dlouhodobé)
- členění podle likvidity (pokud toto členění poskytuje přesnější informace).

Aktiva a závazky nesmějí být kompenzovány (s výjimkou případů povolených standardy), finanční aktiva a finanční závazky mohou být kompenzovány, když má podnik právně vymahatelná práva ke kompenzaci a očekává vypořádání čistého rozdílu.

ČPÚ jednoznačně vymezuje prostřednictvím vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění aktuálních předpisů obsah a formu účetní závěrky podnikatelů. V návaznosti na 4. směrnici volí ČPÚ podobně jako ve většině zemí kontinentální Evropy horizontální formát rozvahy. Položky rozvahy jsou povinně rozlišovány na krátkodobé a dlouhodobé. Základním kritériem pro rozlišení majetku a závazků na dlouhodobé a krátkodobé je na rozdíl od provozního cyklu podniku, který je používán v IAS 1 pouze kritérium dvanácti měsíců, výjimku tvoří pouze finanční majetek (majetkové cenné papíry, dluhové cenné papíry pořízené za účelem obchodování s cílem dosažení zisku jsou krátkodobým majetkem, i když doba jejich splatnosti je delší než 12 měsíců). Kompenzace aktiv závazků je povolena jen ve vymezených případech.

Výkaz zisku a ztráty (obsah a forma)

Pro investory je nejdůležitější schopnost podniku dosahovat zisku z dlouhodobého hlediska, proto je pro ně primární účetní výkaz zisku a ztráty. IFRS stejně jako u rozvahy neurčuje přesný formát¹⁵, ale požaduje následující minimální obsah:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na výsledku hospodaření přidružených společností a společných podniků,
- výsledek před zdaněním vyplývající z pozbytí majetku nebo z ukončení činnosti,
- daňové náklady,
- čistý zisk/ztráta za účetní období,
- menšinový podíl (částka čistého výsledku hospodaření připadající na menšinové podíly).

¹³ vertikální rozvaha – položky rozvahy jsou uspořádány pod sebou, nejprve aktiva, potom pasiva

¹⁴ horizontální rozvaha – výkaz má podobu tabulky, vlevo jsou aktiva, vpravo jsou pasiva

¹⁵ účetní jednotka může zvolit jednu z následujících čtyř variant výkazu zisků a ztrát: prioritní klasifikace nákladů (druhově nebo účelově), formální uspořádání položek (podobě jako u rozvahy vertikální nebo horizontální)

Náklady mohou být členěny druhově nebo účelově. Při použití účelového členění nákladů jako prioritního, je nutno doplnit informace o jednotlivých nákladových druzích přímo ve výkazu nebo v příloze účetní závěrky.

Podle IAS 1 je požadováno, aby položky výnosů a nákladů, které jsou podle velikosti nebo jejich dopadu důležité pro objasnění výsledků hospodaření podniku, byly vykazovány samostatně. Mohou být vykázány přímo ve výkazu zisku a ztráty nebo v příloze. Podnik nesmí žádné položky ve výkazu zisku a ztráty ani v příloze označovat za mimořádné.

ČPÚ předepisuje ve vyhlášce 500/2002 Sb. minimální rozsah, závazné uspořádání a obsahové vymezení položek výkazu zisku a ztráty. Teoreticky lze rovněž volit mezi druhovým a účelovým členěním nákladů, pokud je však při sestavování výkazu zisku a ztráty použito účelové členění nákladů, je nutno v příloze uvést předepsané druhové členění. Je využíván vertikální formát výkazu zisku a ztráty.

V ČPÚ nejsou žádné konkrétní požadavky na samostatné zveřejňování významných položek ve výkazu zisku a ztráty, je vhodné zveřejnit je v příloze. Na rozdíl od IFRS je však v ČPÚ výkazu zisku a ztrát požadováno vykazovat mimořádné položky nákladů a výnosů¹⁶. Mimořádné položky jsou ve výkazu zisku a ztráty vykazovány samostatně a jejich daňový dopad je rovněž vykázán.

Výkaz uznaných zisků a ztrát a výkaz změn vlastního kapitálu

Podle IFRS může být tento výkaz předkládán samostatně nebo jako součást výkazu změn vlastního kapitálu. Za uznané zisky a ztráty jsou považovány disponibilní výsledek hospodaření a zisky a ztráty zachycené přímo ve vlastním kapitálu¹⁷. Dle ČPÚ tento výkaz není požadován, pouze významné položky změny jednotlivých složek vlastního kapitálu jsou uvedeny v přehledu změn vlastního kapitálu, který je rovněž sestavován v ČR fakultativně.

Ve výkazu změn vlastního kapitálu jsou zachyceny kapitálové transakce s vlastníky, pohyby na účtech kumulovaných zisků a přehled ostatních součástí vlastního kapitálu.

Výkaz peněžních toků

IFRS požadují, aby podnik prezentoval informace o peněžních tocích, které se uskutečnily během období, za které se sestavuje účetní závěrka. Výkaz vysvětluje příčiny změn ve výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Pro sestavení je možno použít metodu přímou nebo nepřímou.¹⁸ Výkaz peněžních toků je sestavován ve struktuře peněžní toky z provozní, investiční a finanční činnosti.

ČPÚ je srovnatelná s úpravou podle IFRS. Dílčí rozdíly jsou pouze v oblasti vykazování úroků placených, které jsou podle IFRS zahrnovány do provozní nebo finanční oblasti a podle ČPÚ mohou být vykázány jako samostatná položka investičních peněžních toků a v oblasti placených dividend, které podle ČPÚ jednoznačně součástí peněžních toků z finanční činnosti, zatímco podle IFRS mohou být součástí peněžních toků z provozní nebo finanční činnosti.

¹⁶ mimořádné položky jsou definovány jako náklady a výnosy neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku, případy nahodile se vyskytujících událostí (změny metody, rezervy na restrukturalizaci, významné opravy zápisů minulých účetních období, mimořádné škody a jejich náhrady)

¹⁷ jedná se o zisky a ztráty z přecenění vybraných položek majetku na reálnou hodnotu, kurzové rozdíly, výsledný efekt změn účetních postupů, změny reálných hodnot určitých finančních nástrojů

¹⁸ přímá metoda - peněžní toky jsou vykázány jako peněžní příjmy a výdaje, nepřímá metoda – peněžní toky jsou vykázány na základě úpravy disponibilního výsledku hospodaření o transakce nepeněžní povahy

ZÁVĚR

V ČPÚ byla provedena řada změn, které by měly přibližovat český účetní systém směrnicím EU a IFRS a základní zásady IFRS a ČPÚ jsou si již do značné míry blízké, existuje však dosud mnoho rozdílů. Příspěvek byl zaměřen na rozdíly týkající se požadavků v oblasti rámcové úpravy účetnictví, obsahu a formy účetních výkazů. V obou systémech jsou uplatňovány srovnatelné principy, zásadní rozdíl však spočívá v míře poskytnuté volnosti jednotlivým podnikům při sestavování účetní závěrky. V ČPÚ je právně upravena forma i obsah jednotlivých účetních výkazů, zatímco v případě účetní závěrky sestavované v souladu s IFRS je v kompetenci účetní jednotky jako formu účetních výkazů zvolit, dále je předepsán pouze rámcový obsah jednotlivých položek. I přes uvedenou skutečnost se však forma ani obsah účetní závěrky sestavené podle IFRS výrazně u jednotlivých srovnatelných podniků neliší.

Příspěvek byl zpracován v rámci Výzkumného záměru PEF MZLU MSM 6215648904 Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách integrovaného evropského trhu jako součást řešení tematického směru 02.

LITERATURA:

Kolektiv autorů Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003: Praha: HZ, 2003 ISBN 80-338-7854-9
Kovanicová, D. Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS: Praha Bova – Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7
Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
Zákon č. 563/1991Sb, o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Kontaktní adresa autora:

Ing. Hana Bohušová, Ph.D. Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, česká republika. E-mail: uchana@mendelu.cz