

ÚČETNÍ STANDARDY V SOUVISLOSTECH

IVANA VALOVÁ

Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta

Abstrakt

Regulace a harmonizace jsou v současné době často užívanými pojmy. Je možné nalézt celou řadu definicí a souvislostí těchto výrazů. Příspěvek se zabývá problematikou harmonizace regulace účetnictví. Konkrétně pak zmiňuje a analyzuje možné cesty regulace účetnictví ve světě, uvádí důvody harmonizace regulace, zabývá se a rozebírá situaci v České republice a upozorňuje na úskalí implementace společných pravidel vykazování.

Klíčová slova

Americké standardy (US GAAP), harmonizace regulace účetnictví, Mezinárodní účetní standardy (IFRS), výkaznictví.

Abstract

Regulation and harmonization are very often discussed. We can find number of definitions and contexts of the terms. The article is engaged in problems of accounting regulation harmonization. Namely, the paper mentions and analyzes possible way of accounting regulation in the world, gives reasons of regulation harmonization, engages in situation in the Czech Republic and attentions to difficulties of accounting and reporting rules implementation.

Key words

Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), Accounting regulation harmonization, International Financial Reporting Standards (IFRS), Reporting.

Úvod

Každý investor využívá ke svému rozhodnutí informace, které z velké části získává z účetnictví. Odlišné vykazování v různých zemích proces rozhodování znesnadňuje. Rozhodnutí učiněné na základě chybného pochopení informací z účetnictví může vést ke

ztrátě a odráží investory od vstupu na zahraniční trhy. Tato situace nutí země spolupracovat na mezinárodní a dnes už na celosvětové úrovni v oblasti **harmonizace** regulace účetnictví.

Možné cesty regulace

Hlavním důvodem harmonizace je zabezpečení srovnatelnosti vykazovaných informací pro potřeby investorů a dalších uživatelů, protože účetní výkazy jsou jejich hlavním a mnohdy jediným zdrojem informací o podniku. Harmonizace (tj. odstraňování rozdílů mezi jednotlivými způsoby regulace) má různý územní rozsah, odstraňuje bariéry pohybu kapitálu a vede ke globalizaci.

Harmonizace regulace účetnictví lze dosáhnout třemi způsoby:

1. právním předpisem,
2. standardem,
3. kombinací dvou předchozích způsobů.

Právní předpisy

Právní předpisy jsou založeny na římském právu. Mají podobu právních norem, které jsou vymahatelné, a mají sankční ustanovení. Jsou schvalovány zákonodárnými orgány, jejich předkladatelem je zpravidla exekutiva. Obsah norem bývá ovlivněn zpravidla jinými než profesními zájmy. Platnost právních předpisů je vázána na územně-správní celky a jejich případná aktualizace je časově náročná. Předmětem regulace účetnictví bývá nejen běžné účetnictví, ale také závěrka. Za nejsilnější podobu regulace je možné považovat regulaci, která vede k unifikaci (např. stanovení účtové osnovy, přesné postupy účtování apod.).

V mnoha případech jsou právní předpisy vytvářeny malou skupinou lidí, kteří nemají bližší zkušenosti s oborem či prostředím, jehož činnost je předpisem upravována. Navíc tyto osoby nebudou dodržování daných předpisů kontrolovat ani vymáhat. Z tohoto důvodu je řada nových právních předpisů neefektivní, neodpovídá reálné situaci nebo se dokonce májí účinkem, a musí být proto v zápětí novelizována.

Standardy

Standardy (nebo taky usance) jsou založeny na zvykovém právu a vychází ze zkušeností poskytovatelů a uživatelů informací. Proces tvorby, obsah a aktualizace standardů je řízena a prováděna zástupci profesních skupin. Standardy jsou dobrovolně dodržovaným doporučením, ve srovnání s právními předpisy nemají sankční ustanovení a nejsou právně vymahatelné. Jednoznačnou výhodou standardů je, že pružněji reagují na změny v požadavcích a na strukturu a obsah informací poskytovaných účetnictvím. Jejich platnost není omezena na územně-správní celky. Standardy zaměřují svoji pozornost především na závěrku.

Nespornou výhodou standardů ve srovnání s právními předpisy je, že nejsou sestavovány „státem“, ale vytváří je profesní a zájmové skupiny, složené z profesionálů a odborníků z praxe. Ti si velmi dobře uvědomují, že vykázaná účetní data jsou hlavním zdrojem informací pro investory, a snaží se naplnit hlavní cíle standardů.

Na první pohled by se mohlo zdát, že absence sankčních ustanovení u standardů snižuje účinnost těchto standardů a znemožňuje jejich vymahatelnost. Opak je ale pravdou.

- Zájem finančního úřadu se orientuje především na výběr daní, a to ve správné výši, ze zákonem stanoveného daňového základu. „Stát“ zajímá výše výnosů a nákladů, tedy hospodářský výsledek zjištěný při dodržení právních předpisů. V případě porušení příslušného zákona hrozí podnikateli stíhání. Vedení sporu ve věci daňového úniku je nákladné, zdlouhavé a výsledek sporu je pro finanční úřad v řadě případů nejistý.
- Hlavním cílem standardů je podávat co nejpravdivější a nejpřesnější informace o situaci v podniku. Osoba, která je díky chybnému vykázaní jiného podnikatele poškozena (např. v podobě ztráty či ušlého zisku), může podat trestní oznámení. V tomto případě je v zájmu všech stran, dojít ke konečnému rozhodnutí sporu co možná nejrychleji.

Kombinace právního předpisu a standardu

Poslední způsob regulace, který je kombinací právního předpisu a standardu, spojuje výhody obou zmíněných přístupů.

Právní předpisy	Standardy
Právní předpisy jsou zaměřeny na vymezení	Národní nebo nadnárodní standardy upravují konkrétní

základních povinností účetní jednotky.	postupy běžného účetnictví a výkaznictví.
Právní předpisy vytváří formální legislativní rámec na národní úrovni.	Standardy zabezpečují obsahovou harmonizaci na nadnárodní úrovni.
Právní předpisy jsou dlouhodobé povahy.	Standardy jsou průběžně aktualizovány.
Předmětem zájmu je jak běžné účetnictví, tak i závěrka.	Úprava je zaměřena na závěrku, usměrňování běžného účetnictví je ve větší míře ponecháno na samoregulaci.

Tabulka 1: Právní předpisy versus standardy

Regulace účetnictví ve světě

Ve světě existuje více účetních systémů. Pojdme se nyní zabývat konkrétními případy regulace účetnictví, konkrétně americkými US GAAP, evropskými IFRS a také českými účetními standardy (dále jen ČÚS).

Spojené státy americké

Spojené státy americké se dnes řídí nejucelenějším a nejpropracovanějším souborem požadavků na obsah, formu a zveřejnění účetních výkazů. První pověření pro tvorbu takových zásad obdržela Americká komise pro cenné papíry (tzv. SEC – Securities and Exchange Commission) v roce 1934. Konkrétním zpracováním uvedeného souboru pravidel byla pověřena soukromá profesní organizace FASB (Financial Accounting Standards Board), složená ze zástupců auditorů, bank, investorů apod., kteří o přijímaných pravidlech hlasují. Aby bylo zamezeno možnému střetu zájmů, byla tato organizace pověřena americkou Komisí pro cenné papíry a burzu také kontrolou.

Výsledkem práce profesní organizace FASB jsou americké standardy, tzv. US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), které podrobně upravují jednotlivé dílčí oblasti. Dnes US GAAP obsahují více než 145 standardů a jsou všeobecně akceptovanými standardy.

Evropská unie

Situace členských zemí Evropské unie je odlišná. Evropa, zejména její kontinentální část, má jiné historické zkušenosti a zvyklosti. Právní systém zemí je založen na zákonných předpisech, finanční prostředky nejsou v takové míře získávány na kapitálovém trhu.

Úkolem Evropské unie je postupné vytváření předpokladů pro spojení evropských zemí za účelem hospodářského a sociálního pokroku. Základem právního systému a harmonizace jsou direktivy Evropské unie, které jsou zabudovány do národních úprav členských zemí. Přestože by měly národní právní systémy respektovat direktivy, zůstávají národní účetní systémy značně odlišné.

Základními směrnicemi pro oblast účetnictví jsou:

- 4. direktiva (1978)

Zabezpečuje srovnatelnost účetních výkazů závěrek co do formy, obsahu (tj. oceňování) a způsobu zveřejňování.

- 7. direktiva (1983)

Stanovuje pravidla pro sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky. Je přesnější a ponechává menší prostor pro alternativní postupy.

- 8. direktiva (1984)

Stanovuje pravidla pro získání kvalifikace auditora (přístup do profese) a pro možnost výkonu profese ve všech členských státech EU.

Mezinárodní účetní standardy

Mezinárodní účetní standardy, známé pod zkratkou IFRS (International Financial Reporting Standards, dříve IAS, International Accounting Standards), jsou souborem mezinárodních směrnic pro vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek. Jak již bylo řečeno, tyto standardy sestavuje Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB, International Accounting Standards Board, dříve IASC, International Accounting Standards Committee).

Na rozdíl od tradičního zaměření kontinentálních evropských účetních standardů kladou IAS důraz na zjištění tzv. „fair value“ (reálné hodnoty podniku), tedy na informace důležité na jedné straně pro akcionáře a na straně druhé pro věřitele. Účetnictví tedy musí poskytovat **ekonomické informace** (nikoli informace sociální, ekologické či daňové), které budou sloužit externím uživatelům ke správnému rozhodování.

Společnosti, které jsou veřejně obchodované na burzách Evropské unie, jsou od 1. 1. 2005 povinny vykazovat své konsolidované finanční výkazy v souladu s IFRS. V praxi jde tedy o účetní závěrky všech těchto společností za rok 2005.

Implementace Mezinárodních účetních standardů

Důvody Mezinárodních účetních standardů v Evropské unii

Čtvrtá směrnice Evropské unie, zabezpečující srovnatelnost účetních výkazů, byla podepsána v roce 1978:

- Ukládala členským státům uvést ve stanovené lhůtě národní úpravu do souladu s direktivou. Členské státy Evropské unie musely 4. směrnicí zavést do své legislativy do 20let, tj. do roku 1998.
- Prostřednictvím práva volby členského státu, odvozeného práva volby a přímého práva volby účetní jednotkou nabízela směrnice celkem 40 různých alternativ.

Výše uvedené skutečnosti naznačují, že touto směrnicí nemohlo být dosaženo harmonizace účetních výkazů. Také proto se některé země (např. Itálie, Řecko) implementací směrnice nezabývaly.

Směrnice Evropské unie byly již mnohokrát novelizovány, upravovány a doplňovány. Nejsou rozpracovány do úrovně konkrétních postupů a nejsou všeobecně uznávány na světových burzách. Dávají značná práva volby a jsou mnohdy zastaralé a nepružné.

Evropská unie nebyla schopna prostřednictvím direktiv profesionálně a pružně zabezpečit harmonizaci účetních systémů členských zemí, proto se rozhodla přijmout a implementovat Mezinárodní účetní standardy.¹ Novela 4. směrnice:

- umožňuje užití nejen historické ceny, ale také reálné hodnoty,
- ukládá povinnost vést účetnictví (ovšem to, jakým způsobem má účetní jednotka účetnictví vést, udává IFRS),
- v této podobě se 4. směrnice „zakonzervovala“.

¹ Hlavní rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady Evropské unie o uplatňování IAS v Evropské unii je zakotveno v rozhodnutí EC 1606/2002 zveřejněno v standardu L243 ze dne 11. 9. 2002.

Začlenění Mezinárodních účetních standardů do legislativy ČR

Se vstupem České republiky do Evropské unie jsou Mezinárodní účetní standardy platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů.

Ačkoliv se Česká republika stala členem Evropské unie teprve k 1. 5. 2004, již v roce 2000 bylo Ministerstvem financí České republiky schváleno pět hlavních bodů harmonogramu rozvoje účetnictví v České republice. Ty mimo jiné již počítaly s částečným uplatněním mezinárodních účetních standardů.

S výjimkou pátého bodu, kterým byla nezávislost účetnictví a daní (tedy oddělení daní od účetnictví), Česká republika stanovené předsevzetí v oblasti rozvoje účetnictví splnila.

Podle současné legislativy tedy účetní jednotky, které implementovaly Mezinárodní účetní standardy, nemohou vycházet při výpočtu daňového základu z účetního hospodářského výsledku podle Mezinárodních účetních standardů. Výchozím bodem pro zdanění těchto společností je nadále výsledek hospodaření podle české účetní legislativy. V praxi to znamená, že účetní výsledek hospodaření je nutné upravit o efekty vyplývající z rozdílů mezi Mezinárodními účetními standardy a českou účetní legislativou.

Harmonizace IFRS a US GAAP

V současné době dochází, zejména ze strany Spojených států amerických, k velmi silným tlakům na konvergenci US GAAP a IFRS. Přestože by mělo jít o vzájemnou konvergenci, je již dnes zcela jasné, že dochází zejména o přiblížení IFRS k US GAAP (tzn. na straně IFRS bude provedeno daleko více úprav a změn než na straně US GAAP). Důvodem této situace je mj. skutečnost, že americké standardy US GAAP jsou daleko kompletnější. Obsahují více než 145 standardů, mají přibližně 50 000 stran (jsou tedy víc jak 15x rozsáhlejší než standardy IFRS).

Pojďme se nyní zamyslet, co nad důvody harmonizačních snah:

- V současné době americká Komise pro cenné papíry a burzu (SEC, Securities Exchange Commission) registruje akcie přibližně 13 000 společností. Z tohoto počtu jde přibližně ve 1 200 případech o zahraniční společnosti, tj. společností ze zemí mimo Spojené státy americké (USA). V případě, že uvedené zahraniční společnosti sestavují účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů, příp. místních účetních pravidel a postupů, musí být jejich výnosy a čistá aktiva převedena na hodnoty podle účetních postupů US GAAP. Tyto hodnoty musí být poté odsouhlaseny americkou Komisí pro cenné papíry a burzu. Uvedený postup je značně zdlouhavý, nákladný a připravuje americký trh o řadu investorů.
- Do roku 2005 bylo u americké Komise pro cenné papíry a burzu evidováno pouze asi 50 registrovaných subjektů. V roce 2005 přešlo ve svých registracích na Mezinárodní účetní standardy dalších 350 evropských společností kótovaných v USA. Proto v roce 2005 americká Komise pro cenné papíry a burzu vytvořila podrobný časový plán na zrušení výše uvedeného požadavku odsouhlasení údajů na postupy US GAAP vztahující se na zahraniční registrované subjekty, které sestavují své účetní závěrky dle standardů IFRS, a to do roku 2009.

Vzhledem k tomu, že samotný přenos standardů do jiného právního systému je velmi náročný, bylo nutné nalézt neutrální cestu, která přiblížení standardů umožní. V současné době končí první ze dvou etap harmonizace. Změny provedené v průběhu těchto dvou etap povedou ke značnému sblížení amerických a evropských standardů. Už dnes je ale jasné, že do budoucna nedojde k úplnému nahrazení IFRS americkými US GAAP.

Závěr

Harmonizace regulace účetnictví je možné dosáhnout právním předpisem, standardem nebo kombinací dvou předchozích způsobů. Přičemž praxe ukazuje, že vymahatelnost standardů je daleko vyšší a efektivnější než v případě právních předpisů.

V našem prostředí známe několik účetních systémů: americké US GAAP, evropské IFRS a české účetní standardy. V posledních letech dochází, zejména ze strany Spojených států amerických, k velmi silným tlakům na konvergenci US GAAP a IFRS. Důvodem jsou snahy o zjednodušení vstupu zahraničních investorů na americký finanční trh.

Legislativa České republiky, kterou se řídí finanční výkaznictví a audit, se mění tak, aby odpovídala nejen národním standardům, ale také Mezinárodním účetním standardům (IAS), Mezinárodním auditorským standardům (ISA) a dále se snaží o maximální soulad se 4., 7. a 8. směrnicí EU. Nadále ovšem neřeší zásadní problémové oblasti, kterými jsou z hlediska Mezinárodních účetních standardů např. leasing, oceňování apod. Také důvodem této harmonizace účetnictví je dosažení co možná nejvyšší míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu.

Literatura:

- [1] Černý M. R., Krupová L., Vašek L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IAS/IFRS. Principy, Metodologie, Interpretace. Praha: VOX, 1. vyd. 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [2] Deloitte: IFRSs and US GAAP. A pocket comparison. March 2007. Dostupné na: <http://www.iasplus.com/dttpubs/0703ifrsusgaap.pdf>
- [3] Nařízení (ES) č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání mezinárodních účetních standardů.
- [4] Směrnice Rady ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách určitých forem společností (78/660/EHS), ve znění směrnic Rady 83/349/EHS, 84/569/EHS, 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS, 94/8/ES, 1999/60/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES.
- [5] Směrnice Rady ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS), ve znění směrnic Rady 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES.
- [6] 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.
- [7] Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi.
- [8] Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami.

- [9] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- [11] Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

Kontaktní údaje na autora – email:

fipo@centrum.cz, valova@mail.muni.cz