

**Univerzita Karlova v Praze**

**Fakulta sociálních věd**

**Institut ekonomických studií**

**Diplomová práce**

**Česká úprava účetnictva vs. Mezinárodní standardy  
účetného výkaznictva: Interhotel Olympik**

**Vypracoval: Ivan Murko**

**Konzultant: Ing. Irena Kémeny**


**Externý konzultant: Ing. Květa Žaloudková**

**Akademický rok: 2006 / 2007**

**Čestné prehlásenie:**

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

Praha, 20.4.2007

  
.....  
Ivan Murko



## **Pod'akovanie**

Na tomto mieste by som sa chcel poďakovať môjmu externému konzultantovi **Ing. Květe Žaloudkovej** za jej hodnotné pripomienky a rady k vypracovaniu tejto diplomovej práce.

Taktiež by som sa chcel poďakovať môjmu odbornému konzultantovi **Ing. Irene Kémeny** za odborné a obsahové rady.

# Projekt diplomovej práce

Termín diplomovej skúšky:	letný semester 2006/2007
Autor diplomovej práce:	Ivan Murko
Vedúci diplomovej práce:	Irena Kémenyová
Externý konzultant:	Ing. Květa Žaloudková, auditor

Téma: **České vs. medzinárodné účtovné štandardy: Hotel Olympik**

Cieľ práce: Cieľom diplomovej práce bude vykreslenie rozdielov vo výsledkoch hospodárenia podniku pri zohľadňovaní medzinárodných (IFRS), resp. českých účtovných štandardov na konkrétnom príklade. Zároveň po zhodnotení dopadov rozdielov a finančnej analýze v závere práce uvediem, prečo IFRS podávajú vernejší ekonomický obraz podniku a zdôvodním, prečo by Česká republika mala prijať medzinárodné účtovné štandardy v plnom rozsahu.

Osnova:

1. Všeobecná časť
  - 1.1. Zaradenie účtovných štandardov do sústavy právnych prameňov
  - 1.2. Prečo existujú rozdiely v účtovaní
  - 1.3. Doterajší vývoj
2. Finančná analýza účtovných výkazov Hotela Olympik
  - 2.1. Predstavenie spoločnosti
  - 2.2. Analýza podľa českých účtovných štandardov
  - 2.3. Analýza podľa IFRS
  - 2.4. Andersenov prevodový mechanizmus
3. Dopad rozdielov
  - 3.1. Dopad na pomerové ukazovatele
  - 3.2. Dopad na výsledok hospodárenia
4. Záverečné zhodnotenie

Literatúra:

## České účtovné štandardy

**Dzik, M.:** „Srovnání účetních standardů IAS a U.S.GAAP (v kontextu podnikových kombinací)“, diplomová práca IES FSV UK, 2003

**International Accounting Standards.** The full text of all International Accounting Standards extant and current Exposure drafts. International Accounting standards Committee, London

**Kolektiv autorů:** „Podvojně účetnictví 2006“, Grada, Praha, 2006

**Kovanicová, D., Kovanic, P.:** „Poklady skryté v účetnictví“, Polygon, Praha, 2003

**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

**Sucher P., Jindřichovská, I.:** „Implementing IFRS: a case study of the Czech Republic“,  
Accounting in Europe 1, 2004

Právne pramene:

**Účetnictví podnikatelů. Audit 2006.**

V Prahe dňa 12.10.2006

Podpis vedúceho diplomovej práce

Podpis autora

## Abstrakt

Diplomová práca sa zaoberá porovnaním českej úpravy účtovníctva a Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva vo všeobecnej rovine i vo vzťahu ku konkrétnym vplyvom existujúcich rozdielov. Jej cieľom je predovšetkým poukávanie na dopad odlišností v účtovných postupoch i celkovej koncepcii účtovníctva a vykreslenie ich dôsledkov v súčasnosti i blízkej budúcnosti. Práca sa skladá zo 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 práce popisuje a analyzuje účtovné pravidlá na medzinárodnej „scéne“. Rozoberá pritom harmonizáciu účtovníctva ako na globálnej, tak na európskej úrovni. Z celosvetového pohľadu sa zameriava na Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva, v závere potom okrajovo zachycuje americké Všeobecne uznávané účtovné princípy. Vo vzťahu k európskej úprave sa venuje štvrtej, siedmej a (pôvodne) ôsmej účtovej smernici Rady Európskeho spoločenstva ako i súčasnému európskemu účtovnému právu vo vzťahu k Medzinárodným štandardom účtovného výkazníctva.

Nasledujúca kapitola rozoberá českú úpravu účtovníctva a zároveň predstavuje základné rozdiely medzi Medzinárodnými štandardmi účtovného výkazníctva a úpravou účtovníctva v ČR v oblasti prezentácie účtovej závierky, konkrétnych položiek účtovných výkazov a odlišných účtovných postupov.

Posledná časť popisuje a hodnotí dopady jednotlivých rozdielov v pravidlách účtovania vo všeobecnosti i na konkrétnom príklade Interhotela Olympik. Na tomto mieste je predložená česká v porovnaní s medzinárodnou verziou súvahy hotela za účtovné obdobia rokov 2005 a 2006. V závere kapitoly nájdeme možný postup ČR pred úplným prijatím Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva.

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

## Abstract

The diploma thesis deals with comparison of the Czech accounting framework and the International Financial Reporting Standards on the general level, as well as in relation to particular impacts of the existing differences. Its goal is in the first place to point out the impact of the disparities in accounting procedures and in the general accounting conception and to describe its consequences in the present and near future. The thesis consists of four main parts.

The leading chapter concerns modern accounting theory, pursuing regulation of the accountancy and the facts, which cause the difference of accounting systems in the world.

The second part describes and analyses accounting rules in the international "scene". It holds forth on harmonization of the accountancy on the global and so on the European level. From the global point of view it includes the International Financial Reporting Standards, in the end then marginally devoting itself to the American Generally Accepted Accounting Principles. In relation to the European framework it discusses the fourth, seventh and (originally) eighth directive of the European Community Council, as well as the present European accounting law regarding the International Financial Reporting Standards.

The following chapter analyses the Czech accounting framework and alongside introduces the basic differences between International Financial Reporting Standards and the accountancy framework in the Czech Republic in the sphere of financial statements presentation, particular items of the statements and different accounting procedures.

The last part describes and evaluates the impacts of specific dissimilarities in the accountancy rules in general and also on the particular example of Interhotel Olympik. There is the Czech balance sheet of the hotel presented, in comparison with the international version of it, for the accounting period of the years 2005 and 2006. In the end of the chapter a possible progress of the Czech Republic before the complete acceptance of International Financial Reporting Standards is there to find.

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

## Obsah

<b>Zoznam použitých skratiek</b>	<b>4</b>
<b>1. Súčasná teória účtovníctva</b>	<b>6</b>
1.1. Stručná história	6
1.2. Moderné účtovníctvo	7
1.3. Prečo existujú rozdiely v účtovaní?	8
1.3.1. Induktívny prístup	9
1.3.2. Deduktívny prístup	10
1.3.2.1. Mikroekonomický model finančného účtovníctva	10
1.3.2.2. Makroekonomický model finančného účtovníctva	11
1.3.3. Kultúrno-sociálny prístup	11
1.4. Regulácia účtovníctva	12
1.4.1. Regulácia právnou normou	12
1.4.2. Regulácia účtovnými štandardmi	14
1.4.3. Kombinácia účtovných štandardov a právnej normy	14
<b>2. Medzinárodné účtovníctvo</b>	<b>16</b>
2.1. Globálna harmonizácia účtovníctva	17
2.1.1. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva	17
2.1.1.1. Orgány a inštitúcie IFRS	17
2.1.1.1.1. IASB v minulosti	19
2.1.1.1.2. IASB dnes a postup prijímania jednotlivých štandardov	23
2.1.1.2. Koncepčný rámec IFRS pre zostavovanie a predkladanie účtovej závierky	25
2.1.1.2.1. Cieľ a obsah účtovej závierky	26
2.1.1.2.2. Užívatelia účtovej závierky	27
2.1.1.2.3. Základné predpoklady spracovania účtovej závierky	28
2.1.1.2.4. Kvalitatívne charakteristiky účtovej závierky	29
2.1.1.2.5. Spôsob rozpoznania a oceňovania základných prvkov účtovej závierky	30

2.1.1.2.6. Poňatie kapitálu a uchovanie kapitálu	31
2.1.1.3. Zhodnotenie Medzinárodných štandardov účetného výkazníctva	32
2.1.2. US GAAP	33
2.1.2.1. Orgány a inštitúcie vydávajúce US GAAP	34
2.1.2.1.1. Vývoj v minulosti	34
2.1.2.1.2. Inštitúcie zaisťujúce vydávanie US GAAP	34
2.1.2.2. Činnosť FASB	35
2.1.2.3. Spolupráca tvorcov IFRS a US GAAP	37
2.2. Harmonizácia účtovníctva v rámci EÚ	38
2.2.1. Prvá etapa - vydanie smerníc EÚ pre účtovníctvo	40
2.2.1.1. Štvrtá smernica	40
2.2.1.1.1. Účetné zásady	42
2.2.1.1.2. Právo voľby	43
2.2.1.1.3. Ďalší vývoj smernice	44
2.2.1.2. Siedma smernica	44
2.2.1.3. Smernica o povinnom audite ročných a konsolidovaných účetných závierok	45
2.2.1.4. Zhodnotenie európskej úpravy účtovníctva	47
2.2.2. Druhá etapa - nová stratégia harmonizácie účtovníctva	48
2.2.3. Tretia etapa - modernizácia smerníc EÚ pre účtovníctvo	50
2.2.4. Štvrtá etapa - zavŕšenie modernizácie účetných smerníc	52
2.2.5. Mechanizmus implementácie a dodržiavania štandardov v EÚ	53
2.2.5.1. Implementácia štandardov do právneho systému kontinentálnej Európy	53
2.2.5.2. Mechanizmus zabezpečenia dodržiavania pravidiel v rámci EÚ	55
2.2.6. Zhodnotenie zblížovania európskeho účetného práva a IFRS	55
<b>3. České účtovníctvo a IFRS</b>	<b>57</b>
3.1. Česká právna úprava účtovníctva	57
3.1.1. Zákon o účtovníctve	57
3.1.2. Vyhlášky pre jednotlivé typy účetných jednotiek	59
3.1.3. České účetné štandardy	60
3.1.4. Zhrnutie a zhodnotenie českej právnej úpravy účtovníctva	60

3.2. Základné rozdiely medzi IFRS a českou úpravou účtovníctva	62
3.2.1. Rozdiely v prezentácii účtovej závierky	63
3.2.2. Odlišnosti v konkrétnych položkách účtovných výkazov	64
3.2.3. Rozdielne účtovné postupy a politiky	66
3.2.3.1. Prvá aplikácia Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva	66
3.2.3.2. Leasing	66
<b>4. Dopady rozdielov v pravidlách účtovania v súčasnosti a v najbližších rokoch:</b>	
<b>Interhotel Olympik</b>	<b>68</b>
4.1. Všeobecná úroveň dopadov rozdielov	68
4.1.1. Dopady rozdielov a prijímania IFRS na jednotlivé spoločnosti v ČR	68
4.1.1.1. Komplexný pohľad	68
4.1.1.2. Dopad na malé a stredné podniky	69
4.1.2. Dopady na štát	71
4.2. Konkrétne dopady rozdielov v účtovaní	72
4.2.1. Interhotel Olympik	72
4.2.1.1. Postavenie na trhu v roku 2006	73
4.2.1.2. Budúci vývoj spoločnosti	74
4.2.2. Súvaha hotela podľa IFRS za roky 2005 a 2006	74
4.2.3. Dopady rozdielneho zostavenia súvahy Interhotela Olympik	77
4.3. Možný postup Českej republiky pred úplným prijatím IFRS	78
<b>5. Záver</b>	<b>80</b>
<b>6. Zoznam prameňov a použitej literatúry</b>	<b>82</b>
<b>7. Prílohy</b>	<b>89</b>



## 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
- 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

- SBEQ - 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 jasne predpoklady vzniku účtovníctva. Ananias Charles Littleton<sup>1</sup> uviedol sedem základných podmienok nutných pre vznik systematického vedenia účtovných kníh:<sup>2</sup>

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.

Už v Mezopotámii viedol Chamurapiho zákonník k systému súpisov obchodných transakcií. Starovekí Egypťania poznali primitívne účtovníctvo, v Grécku postúpili na úroveň hodnotového vyjadrenia transakcií v peňažných jednotkách a dokonca sa u tzv. „verejných účtovníkov“ vyvinul systém záznamov do denníka a knihy príjmov a výdajov.<sup>3</sup>

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

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

<sup>3</sup> Denník = adversarium; kniha príjmov a výdajov = codex accepti et expensi.

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.“<sup>4</sup>

Podrobne sa o ňom dozvedáme z traktátu XI. diela Luca Pacioliho „Všetko o aritmetike, geometrii a proporcionalite“<sup>5</sup> 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.

## 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.“<sup>6</sup>

Medzi základné charakteristiky moderného podvojného účtovníctva patria predovšetkým:

1. *obojstranný princíp (záväzok a na druhej strane pohľadávka),*
2. *účtovanie v jednotnej mene,*

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

<sup>5</sup> V origináli „Suma de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita“.

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

3. *existencia kapitálu,*
4. *poňatie zisku, resp. straty,*
5. *stanovenie účtovného obdobia.*

Výraz „verne a poctivo“ v uvedenej definícii účtovníctva znamená fakt, že účtovné výkazy zobrazujú stavy a pohyby jednotlivých položiek:

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

Z oboch zásad hneď vyvstáva otázka, o aký stav a predpisy ide, t.j. akú konkrétnu podobu dnes účtovníctvo v jednotlivých krajinách má.

### 1.3. Prečo existujú rozdiely v účtovaní?<sup>7</sup>

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 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:<sup>8</sup>

1. *miera regulácie účtovníctva v rámci jednotlivých právnych systémov,*
2. *vzťah účtovníctva a daní,*
3. *prevažujúci typ podnikateľských jednotiek,*
4. *účtová a auditorská profesia,*
5. *stupeň implementácie zásady opatrnosti pri vykazovaní výsledku hospodárenia,*
6. *vykazovanie dane zo zisku,*
7. *účtová 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.*

<sup>7</sup> Pre vypracovanie celej podkapitoly som primárne použil zdroj: Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004

<sup>8</sup> 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.

„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.“<sup>9</sup> V tomto poňatí sa dominantným stáva právo a právny systém, ktorý sa zároveň javí ako najpodstatnejšie hľadisko porovnávania konkrétnych krajín.

Na rozdielnosť krajín v postupoch účtovania je možné nazerať viacerými 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 Mueller<sup>10</sup> 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

<sup>9</sup> Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 10. Pozn.: preklad autora.

<sup>10</sup> Mueller, G., Meek, G. K., Gernon, H.: „Accounting – an International Perspective“, Irwin, McGraw-Hill, 1994



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.<sup>11</sup>

### 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 s podnikovou sférou. Uvedeným spôsobom sa postupne vykryštalizovali dva základné koncepty – mikroekonomický a makroekonomický.

#### 1.3.2.1. Mikroekonomický model finančného účtovníctva<sup>12</sup>

V rámci chápania modelu sú jednotlivé súkromné podniky a firmy dôležité individuálnymi prvkami celej sféry. Ich záujmy sú prvoradé a účtovný systém sa im podriadiť. To zabezpečuje pružnosť prispôsobovania 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)<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> V súčasnosti sa namiesto jednoduchého pojmu účtovníctvo používa presnejšie označenie finančné účtovníctvo, resp. finančné výkazníctvo.

<sup>13</sup> IFRS = International Financial Reporting Standard (s)

### 1.3.2.2. Makroekonomický model finančného účtovníctva

Základný koncept modelu predstavuje idea toho, že ciele podnikov a firiem sa musia podriaďovať a prispôbiť štátnemu záujmu. Tento vplyv však nie je absolútny. Medzi firmou a štátom funguje istá reciprocita, nakoľko firma je súčasťou 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 odpisov, ak je to v záujme štátnej ekonomiky. Typickým príkladom aplikácie tohto modelu je Švédsko.<sup>14</sup>

### 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 rozdelenia<sup>15</sup> 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. prispôbeniu,
4. *rozsah informačnej otvorenosti* – zrozumiteľnosť, jasnosť, prehľadnosť a čitateľnosť účtovných informácií.

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

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> Pre rozčlenenie krajín do skupín podľa kultúrno – sociálneho princípu vid' príloha č.2.



## 1.4. Regulácia účtovníctva

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 regulácie<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup>

### 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 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:<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Pre medzinárodné účtovníctvo pozri nasledujúcu kapitolu.

<sup>17</sup> Pre detailnejšiu analýzu manažérskeho účtovníctva pozri napr. Král, B.: „Manažérské účtovníctví“, Management Press, Praha, 2002.

<sup>18</sup> Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004, str. 109

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 účtovej 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 účtovej 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)<sup>19</sup> 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.

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

---

<sup>19</sup> Bromwich, M., Hopwood, A.G.: „Accounting and the law“, Prentice Hall, London, 1992

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.“<sup>20</sup> Ide teda o najlepšie postupy účtovej praxe, ktoré sú konkrétnym spôsobom sformalizované, kodifikované, zverejňované a aktualizované profesnými komorami a účtovní znalci 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.<sup>21</sup>

### **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 účtovej profesie. Na to, aby takto

<sup>20</sup> Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004, str. 110

<sup>21</sup> Pre americké Všeobecne uznávané účtovné zásady pozri podkapitolu 2.1.2.

regulovaný systém fungoval správne, je nutná vysoká úroveň spolupráce medzi štátnymi orgánmi a profesnými komorami, ktoré sú poverené správou účtovných štandardov.<sup>22</sup>

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 účtovej profesie	<<----- <<----- <<----- rastúci vplyv účtovej profesie
----->> ----->> ----->> rastúci (nepriamy) vplyv štátu	----->> ----->> ----->> rastúci (nepriamy) vplyv štátu

Zdroj: Rebmann-Huber, Z. E.<sup>23</sup>

Tabuľka zobrazuje pomer vplyvu orgánov štátu a profesných účtovných komôr, resp. organizácií. Vyplýva z nej, že čím silnejšia je regulácia účtovnými štandardmi, tým vyšší vplyv na systém majú účtovné profesie. Naopak, čím väčšia je regulácia právnymi normami, tým viac do systému zasahuje štát.

<sup>22</sup> Tento systém je uplatňovaný i v Českej republike, a to od roku 2004.

<sup>23</sup> 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, str. 105

## 2. Medzinárodné účtovníctvo

Vstupom do Európskej únie sa Česká republika, Slovensko a ostatné prístupujúce krajiny ešte hlbšie a intenzívnejšie zaradili do rozvinutého trhu Európy. 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), alebo globálne. O celosvetovú harmonizáciu sa usilujú dve veľké skupiny účtovných štandardov, a sice **Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva (IFRS)**<sup>24</sup> a **americké Všeobecne uznávané účtovné zásady (US GAAP)**<sup>25</sup>. Hoci ide o dva ucelené a samostatné súbory, je nutné poznamenať, že od roku 2002 ich tvorcovia spolupracujú preto, aby z oboch „dielni“ vychádzal koordinovanejší účtovný systém a ich snahy „... vedú k postupnému zblížovaniu súčasných amerických a medzinárodných postupov.“<sup>26</sup> 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.

<sup>24</sup> Skratka IFRS je nepresná. Termín „Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva“ zahŕňa:

- IFRS,
- Interpretácie IFRIC (Interpretačného výboru pre Medzinárodné účtovné výkazníctvo),
- IAS (Medzinárodné účtovné štandardy),
- Interpretácie SIC (Stáleho interpretačného výboru).

<sup>25</sup> Generally Accepted Accounting Principles

<sup>26</sup> 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.



## 2.1. Globálna harmonizácia účtovníctva

### 2.1.1. Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva<sup>27</sup>

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 nie je účtovný systém, ale systém 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 výkaz ziskov a strát, a nikde v jeho cca 900 000 slov dlhom texte nepadne ani zmienka o niečom, čo by sa dalo porovnať s českou súvzťažnosťou účtov.“<sup>28</sup>

#### 2.1.1.1. 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.“<sup>29</sup>

Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva predstavujú účtovné štandardy a interpretácie, ktoré vydala **Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB)**<sup>30</sup> a jej predchodca - Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (IASC)<sup>31</sup>. 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

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> <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 ziskov a strát“.

<sup>29</sup> <http://www.ifrs.cz/index.php?ln=1> (13.2.2007). Pozn.: preklad autora.

<sup>30</sup> International Accounting Standards Board

<sup>31</sup> International Accounting Standards Committee

prijímaných účtovných štandardov, podľa ktorých budú v štandardných účtovných závierkach vykazované informácie tak, aby boli transparentné a porovnateľné.<sup>32</sup> 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**<sup>33</sup>. 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)**<sup>34</sup>, 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,
- 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.<sup>35</sup> 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

<sup>32</sup> IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003. Pozn.: preklad autora.

<sup>33</sup> International Accounting Standards Committee Foundation

<sup>34</sup> Standards Advisory Council

<sup>35</sup> 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.

existencie **Výboru pre interpretácie medzinárodného účtovného výkazníctva (IFRIC)**<sup>36</sup>, 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.“<sup>37</sup> 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.

#### 2.1.1.1.1. IASC a IASB v minulosti<sup>38</sup>

Dejiny medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva sa začali písať 29. júna 1973 prvým slávnostným zasadnutím skupiny zástupcov účtovných organizácií Austrálie, Kanady, Francúzska, Nemecka, Japonska, Mexika, 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.<sup>39 40</sup> Do konca sedemdesiatych rokov sa k Výboru postupne pridávali ďalšie štáty z Európy, Ázie i Afriky. V roku 1977 vznikla Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC)<sup>41</sup> ako nezávislá inštitúcia, ktorá s IASB úzko spolupracovala. O dva roky neskôr IASB navyše začína spolupracovať s OECD<sup>42</sup> 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.

<sup>36</sup> International Financial Reporting Interpretations Committee

<sup>37</sup> IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, str. 3. Pozn.: preklad autora.

<sup>38</sup> Čerpané prevažne z: Cairns, D.: „IASB - 25 Years of Evolution, Teamwork and Improvement“, IASC Insight, 1998

<sup>39</sup> International accounting standard

<sup>40</sup> Pre prehľad všetkých účtovných štandardov pozri prílohu č. 4.

<sup>41</sup> International Federation of Accountants

<sup>42</sup> Organization for Economic Co-operation and Development = Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj.



Spolupráca na medzinárodnej úrovni bola rozvinutá prvým formálnym stretnutím predstaviteľmi IASC a US SEC<sup>43</sup> 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 NYSE<sup>44</sup>, 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)<sup>45</sup>. IASC zároveň vydala prieskum využitia IAS.

Rok nežnej revolúcie znamenal mierny prevrat i v európskom svete účtovníctva. Hermann Nordemann, prezident Európskej účtovníckej federácie (FEE)<sup>46</sup>, podporil medzinárodnú harmonizáciu a vyjadril súhlas väčšiemu zapojeniu Európy do činnosti IASC, čím otvoril dvere k intenzívnejšej európskej spolupráci 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)<sup>47</sup> so zásadnými medzinárodnými štandardmi a odobrila, podobne ako o rok neskôr SEC, i IAS 7, týkajúci sa výkazov o tvorbe a užití.<sup>48</sup>

<sup>43</sup> Komisia pre cenné papiere Spojených štátov amerických (Securities and Exchange Commission, USA)

<sup>44</sup> Newyorská burza cenných papierov (New York Stock Exchange).

<sup>45</sup> FASB (Financial Accounting Standards Board) je obdobou IASC pre záležitosti finančného účtovníctva a výkazníctva v USA.

<sup>46</sup> FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) je predstaviteľkou účtovej a auditorskej profesie v Európe. Jej členmi 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.

<sup>47</sup> 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](http://www.sec.cz/export/CZ/Evropska_unie_a_mezinarodni_spoluprace/get_dms_file.do?FileId=2348) (29.1.2007)

<sup>48</sup> Známejších niekedy pod názvom cash-flow alebo výkaz hotovostných tokov.

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)<sup>49</sup>.

O rok nato vznikol Stály interpretačný výbor (SIC)<sup>50</sup> 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.<sup>51</sup>

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 IASC<sup>52</sup> 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.“<sup>53</sup> 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

<sup>49</sup> 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 dôchodku 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).

<sup>50</sup> Standing Interpretations Committee

<sup>51</sup> Vzhľadom k neskoršiemu vývoju má stránka dnes podobu <http://www.iasb.org>.

<sup>52</sup> Rada IASC predstavovala užšiu skupinu, zameranú na vydávanie nových medzinárodných účtovných štandardov.

<sup>53</sup> Deloitte: „IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2006, str. 13. Pozn.: preklad autora.

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.“<sup>54</sup> V súvislosti so 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.“<sup>55</sup> 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.

<sup>54</sup> IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, předmluva. Pozn.: preklad autora.

<sup>55</sup> <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/History.htm> (29.1.2007)

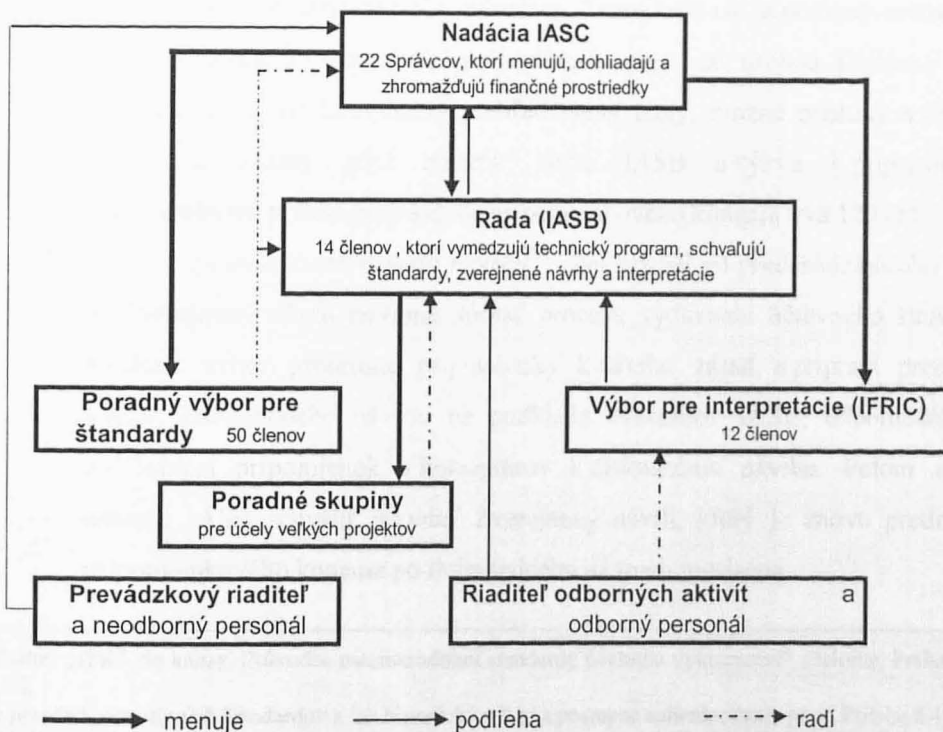
Ako posledný bol 30. novembra 2006 vydaný IFRS 8, týkajúci sa prevádzkových segmentov, ktorý nahradil IAS 14 - vykazovanie podľa segmentov. Tento štandard nadobudne účinnosť 1. januára 2009, dovtedy je jeho aplikácia dobrovoľná.

### 2.1.1.1.2. IASB dnes a postup prijímania 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 „mašinérie“, 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, Deloitte<sup>56</sup>

<sup>56</sup> <http://www.iasb.org/About+Us/About+Us.htm> (1.2.2007)

Doposiaľ vydal Výbor IASC 41 Medzinárodných účtovných štandardov (IAS) a jeho nástupca, IASB, 8 Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (IFRS).<sup>57</sup> Tomu, aby v súčasnosti medzinárodný účtovný štandard nadobudol konečnú podobu, predchádza celý rad procesov nutných k jeho prejednaníu, schváleníu a vydaniu. Obvyklý postup tvorí predovšetkým:<sup>58</sup>

1. *Stanovenie agendy* - Rada IASB ustanoví Riadiaci výbor, ktorý identifikuje a preskúma sporné účtovné záležitosti a zväži aplikáciu Koncepčného rámca<sup>59</sup> 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 konvergenencie 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*<sup>60</sup> - 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*<sup>61</sup> - 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 Zverejnený návrh, ktorý je znovu predmetom pripomienkového konania po dobu jedného až troch mesiacov.

---

Deloitte: „IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví“, Deloitte, Praha, 2006, str. 12.

<sup>57</sup> Pre prehľad jednotlivých štandardov a ich historický vývoj a postupné nahradzovanie pozri Prílohu č.4.

<sup>58</sup> 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.

<sup>59</sup> Pre koncepčný rámec medzinárodných účtovných štandardov pozri podkapitolu 2.1.1.2.

<sup>60</sup> Discussion paper.

<sup>61</sup> Exposure draft.



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 účtovej 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.“<sup>62</sup> IASB pritom zohľadňuje komentáre zo strany SAC, IFRIC, vydavateľov iných štandardov i ústavodarcov jednotlivých krajín.

### **2.1.1.2. Konceptný rámec IFRS pre zostavovanie a predkladanie účtovej závierky<sup>63</sup>**

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

<sup>62</sup> IASCF: „Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board“, IASCF, 2006, str. 13. Pozn.: preklad autora.

<sup>63</sup> 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

neexistujú konkrétne pravidlá.“<sup>64</sup> Ako taký nie je koncepčný rámec v českej účtovej legislatíve zahrnutý. Z istej časti ho nahrádza 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 účtovej 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 účtovej závierky pri interpretácii informácií z nej vyplývajúcich.

Koncepčný 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:<sup>65</sup>

- cieľ a obsah účtovej závierky,
- užívateľov účtovej závierky,
- základné predpoklady spracovania účtovej závierky,
- kvalitatívne charakteristiky účtovej závierky,
- spôsob rozpoznania a oceňovania základných prvkov účtovej závierky,
- poňatie kapitálu a uchovanie kapitálu.

#### **2.1.1.2.1. Cieľ a obsah účtovej závierky**

Účtová 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,

<sup>64</sup> PriceWaterhouseCoopers: „IFRS a české účetní předpisy. Podobnosti a rozdíly“, MFČR a Price Waterhouse Coopers, 2004, str. 13. Pozn.: preklad autora.

<sup>65</sup> Šrámková, A., Janoušková, M.: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace“, Institut svazu účetních, Praha, 2004, str. 11.

likviditou, solventnosťou a jeho schopnosťou prispôbiť sa zmenám v okolí, v ktorom podniká.“<sup>66</sup>

Účtová zvierka sa v súlade s koncepcným rámcom Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva skladá z piatich zložiek:<sup>67</sup>

1. *súvahy* - tá obsahuje predovšetkým informácie o finančnej pozícii,
2. *výkazu ziskov a strát* - sú v nej obsiahnuté informácie o výkonnosti podniku,
3. *výkazu uznaných ziskov a strát* - celková čiastka ziskov a strát 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 vykázania zmien vo finančnej pozícii spoločnosti,
5. *prílohy k účtovej zvierke* - príloha popisuje účtovné pravidlá. Jej súčasťou býva vysvetľujúci komentár a doplňujúce tabuľky, ktorých úlohou je dodatočne informovať o zložkách súvahy a výkazu ziskov a strát a poskytnúť správy o rizikách a neistotách, zdrojoch a záväzkoch neuvedených v súvahe.

#### 2.1.1.2.2. Užívatelia účtovej zvierky

Koncepcný rámec definuje niekoľko skupín užívateľov účtovej zvierky. 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

<sup>66</sup> IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, str. F-10. Pozn.: preklad autora.

<sup>67</sup> 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 ziskov a strát a prílohu k účtovej zvierke. Prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách vlastného kapitálu sú predmetom účtovej zvierky v plnom rozsahu. Tú zostavujú účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť mať účtovné zvierku overenú auditorom podľa §20 zákona č. 563/91 Sb., o účtovníctve a ďalej akciové spoločnosti podľa §18 tohto zákona. Výkaz uznaných ziskov a strát nie je v Českej republike požadovaný, významné položky zvýšenia či zníženia jednotlivých položiek vlastného kapitálu sú prezentované v prehľade o zmenách vlastného kapitálu.



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 spĺňajúca požiadavky investorov, pretože obsahuje informácie, ktoré viac-menej uspokojujú informačnú nenasýtnosť všetkých ostatných skupín.

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

### **2.1.1.2.3. Základné predpoklady spracovania účtovej závierky**

V koncepčnom rámci sú vymedzené dva základné predpoklady, o ktorých je reč i v IAS 1 - Zostavovanie a zverejňovanie účtovej 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.“<sup>68</sup> 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

<sup>68</sup> 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.

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.

#### 2.1.1.2.4. Kvalitatívne charakteristiky účtovej závierky<sup>69</sup>

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 informácie s náležitou vytrvalosťou.“<sup>70</sup> 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. Konceptný rámec priradzuje 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 právnu formu. Opatrnosť je potrebné brať do úvahy pri posudzovaní aktív či výnosov, ktoré môžu byť nadhodnotené, alebo naopak, počítať s možným podhodnotením nákladov a záväzkov.

<sup>69</sup> Kvalitatívne charakteristiky sú v českom Zákone o účtovníctve zmienené rôznym spôsobom na viacerých miestach. V §19 sa hovorí o účtovej závierke a definuje sa, že informácie obsiahnuté v účtovej závierke musia byť spoľahlivé (§7), porovnateľné (§7), zrozumiteľné (§8) a posudzujú sa z hľadiska významnosti.

<sup>70</sup> IASB: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací“, HZ Praha so súhlasom IASCF, Praha, 2003, str. F-13. Pozn.: preklad autora.

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

#### 2.1.1.2.5. Spôsob rozpoznania a oceňovania základných prvkov účtovej závierky

Koncepčný rámec definuje širokú škálu dôsledkov finančných transakcií uvedených v účtovej závierke. Tieto predstavujú jej základné prvky. Základnými prvkami súvahy (prvé tri) a výkazu ziskov a strát (nasledujúce dva) podľa IFRS sú:<sup>71 72</sup>

- *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,

<sup>71</sup> Šrámková, A., Janoušková, M.: „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace“, Institut svazu účetních, Praha, 2004, str. 13-14.

<sup>72</sup> V českej právnej úprave nie sú vymedzené žiadne základné prvky ani ich rozpoznávanie. Oceňovanie nájdeme vo štvrtej časti Zákona o účtovníctve, kde je uvedených šesť oceňovacích báz:

1. *obstarávacía cena (historické náklady)* - cena, za ktorú bol majetok získaný, vrátane nákladov s jeho obstaraním súvisiacich,
2. *cena obstarania* - cena, za ktorú bol majetok obstaraný (bez nákladov s jeho obstaraním súvisiacich),
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. *čistá realizačná cena* - predajná cena znížená o náklady spojené s predajom a
6. *nominálna (reálna) hodnota* - peňažná čiastka trvale priradená určitej zložke majetku so zámerom túto zložku identifikovať alebo popísať.

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

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

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.

#### **2.1.1.2.6. 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, pričom je potrebné vylúčiť vplyv vkladov a výberov kapitálu vlastníckmi počas tohto obdobia. Zmeny cien aktív sú považované za 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, po vylúčení vplyvu vkladov a výberov kapitálu vlastníckmi počas tohto obdobia. Uchovanie finančného kapitálu je možné merať buď v jednotkách stálej kúpnej sily alebo v nominálnych peňažných jednotkách.

### **2.1.1.3. Zhodnotenie Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva**

Pri hodnotení medzinárodných účtovných štandardov musíme brať do úvahy dôvody vzniku týchto účtovných predpisov. Ich existencia bola podmienená nutnosťou vytvoriť účtovný systém, 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 malých a stredných podnikov (tzv. SMEs<sup>73</sup>). Preto je podľa môjho názoru chvályhodné, že sa v súčasnej dobe pracuje na vydaní Medzinárodného štandardu účtovného výkazníctva pre malé a stredné podniky.<sup>74</sup>

Tieto predpisy sú vzhľadom k svojej supranacionalite zbavené záväzkov vychádzajúcich z histórie a tradícií jednotlivých krajín, i závislosti na iných právnych odvetviach.<sup>75</sup> Domnievam sa, že celý rad rozdielov voči českej i iným národným úpravám účtovných pravidiel vyplýva práve z tohoto postavenia, posilneného organizačnou nezávislosťou IASB.

Hodnotenie jednotlivých rozdielov medzi IAS/IFRS a českou úpravou účtovníctva by značne prekračovalo rámec tejto práce.<sup>76</sup> Dovolím si však tieto zhrnúť tak, že účtovné výkazy zostavené podľa IAS/IFRS a ich interpretácií ďaleko viac zodpovedajú vernému a poctivému zobrazeniu stavu hospodárenia podniku, než je tomu v účtovných závierkach zostavených podľa českého práva.

<sup>73</sup> Small and medium enterprises

<sup>74</sup> Dňa 15. februára 2007 bol verejnosti predstavený Zverejnený návrh tohoto predpisu.

<sup>75</sup> Mám napr. na mysli vzťah českého účtovného a daňového práva.

<sup>76</sup> Pre prehľad základných rozdielov pozri podkapitulu 3.2.



### 2.1.2. US GAAP

Hoci porovnanie 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 to i v súvislosti s koordináciou činnosti orgánov US GAAP s tvorcami IFRS. Preto na nasledujúcich stranách prezentujem aspoň stručné zhodnotenie činnosti orgánov a inštitúcií US GAAP, ako i hierarchiu jednotlivých amerických štandardov.

Pojem US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles<sup>77</sup>) zvykne byť prekladaný ako „Americké (vše)obecne uznávané účtovné zásady“. Toto súslovie však úplne nevystihuje úlohu týchto predpisov. US GAAP je možné stručne charakterizovať nasledujúcou citáciou: „Všeobecne uznávané účtovné zásady predstavujú konvencie, pravidlá a postupy nutné k definovaniu všeobecne prijímanej účtovej praxe v danom čase. Zahŕňajú nielen obsahleho 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.“<sup>78</sup>

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 sfalšované účtovné výkazy doplatil ekonomický gigant Enron, dovtedy jeden z najväčších svetových vodcov v oblasti elektrickej energie, plynu a komunikačných prostriedkov, nasledovaný ďalšími veľkými nadnárodnými spoločnosťami. Negatívneho 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 zákona<sup>79</sup>, ktorý nezvyklým spôsobom zasahoval do práva spoločností, nezastavili búrlivé diskusie odbornej verejnosti nad otázkou, ktorý zo svetových účtovných systémov je ten správny.

<sup>77</sup> 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.

<sup>78</sup> Delaney, P. R., Epstein, B. J., Adler, J. R., Foran, M. F.: „GAAP 2000 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2000“, John Wiley & Sons, 2000, str. 3. Pozn.: preklad autora.

<sup>79</sup> Sarbanes-Oxley Act



## 2.1.2.1. Orgány a inštitúcie vydávajúce US GAAP

### 2.1.2.1.1. 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 (SEC<sup>80</sup>) zostavením súboru účtovných predpisov. Tá svoju úlohu delegovala na Americký zväz účtovníkov<sup>81</sup> (AIA<sup>82</sup>), ktorý túto právomoc ďalej preniesol na novovzniknutú Komisiu pre účtovné postupy (CAP<sup>83</sup>). Komisia v tejto oblasti pôsobila dvadsaťjeden rokov a za dobu svojej existencie<sup>84</sup> 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 (APB<sup>85</sup>), 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.

### 2.1.2.1.2. Inštitúcie zaisťujúce vydávanie US GAAP

Najvyšší orgán celej inštitucionálnej štruktúry predstavuje **Zakladajúca organizácia finančného účtovníctva (FAF<sup>86</sup>)**, 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,
- uvádzanie štandardov finančného účtovníctva do platnosti a ich zdokonaľovanie.

<sup>80</sup> Security and Exchange Commission

<sup>81</sup> Dnes je známy ako Americký zväz certifikovaných účtovníkov (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA).

<sup>82</sup> American Institute of Accounting

<sup>83</sup> Committee on Accounting Procedure

<sup>84</sup> Bola zrušená a nahradená v roku 1959.

<sup>85</sup> Accounting Principles Board

<sup>86</sup> Financial Accounting Foundation

Najväčší a najpodstatnejší problém preto pre ňu predstavuje získavanie finančných prostriedkov pre celú organizačnú štruktúru pri zachovaní nezávislosti týchto inštitúcií.<sup>87</sup>

Samotné vydávanie jednotlivých predpisov, ktoré patria do súboru US GAAP, riadi **Rada pre vydávanie štandardov finančného účtovníctva (FASB<sup>88</sup>)**, ktorá má obdobné postavenie ako IASB v prípade tvorby IFRS. Významnú časť práce na tvorbe nových noriem vykonáva štyridsať- až päťdesiatčlenné Výskumno-technické oddelenie<sup>89</sup>, ktoré je možné nazvať „mozgom“ celej štruktúry.

Poslednou organizáciou z tejto sústavy je **Poradný orgán pre štandardy finančného účtovníctva (FASAC<sup>90</sup>)**, 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 priorít 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.

### 2.1.2.2. 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:

1. *Koncepčný rámec finančného účtovníctva (SFAC<sup>91</sup>)* - FASB vytvorila teoretické základy finančného účtovníctva a publikovala ich ako SFAC 1 - 6<sup>92</sup>. Hoci nemajú

<sup>87</sup> V súčasnosti sa na financovaní podieľa osem inštitúcií, dôležitých v oblasti účtovníctva, financií a auditorskej profesie v Spojených štátoch.

<sup>88</sup> Financial Accounting Standards Board

<sup>89</sup> Research and Technical Activities

<sup>90</sup> Financial Accounting Standards Advisory Council

<sup>91</sup> Statement of Financial Accounting Concepts

<sup>92</sup> 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,

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 (SFAS<sup>93</sup>)* - doteraz ich bolo vydaných približne 160 a ich hlavným obsahom sú všeobecne uznávané účtovné princípy. Pokiaľ účtová 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.“<sup>94</sup> 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 (FIN<sup>95</sup>)* - 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 (TB<sup>96</sup>)* - 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 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,

---

• SFAC 6 - Základné prvky účtovných výkazov podniku.

<sup>93</sup> Statements of Financial Accounting Standards

<sup>94</sup> Müllerová, L.: „Proces tvorby US GAAP“, Centrum pro finanční a účetní studie, VŠE, Praha, 2003, str. 10.

Pozn.: preklad autora.

<sup>95</sup> FASB Interpretation

<sup>96</sup> Technical Bulletin

- doplnková piata kategória „ďalšia účtová 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.

### 2.1.2.3. Spolupráca tvorcov IFRS a US GAAP

Tvorcovia US GAAP však majú v súvislosti s medzinárodným účtovníctvom z dlhodobého hľadiska vyššie ciele. 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.“<sup>97</sup>

Súčinnosť IASB a FASB má krátkodobé a dlhodobé ciele. Zámerom krátkodobej konvergencie 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 konvergencie predstavujú nasledujúce body, obsahujúce dôležité oblasti preskumu:

Tabuľka č. 2: Tézy 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
	* <i>preskúmaný FASB ako súčasť prvého bodu - ocenenia reálnou hodnotou</i>

Zdroj: IASB, FASB<sup>98</sup>

<sup>97</sup> 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.

<sup>98</sup> 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.<sup>99</sup> 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, silnejšieho a hlavne vskutku globálneho súboru účtovných štandardov. 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.“<sup>100</sup>

## 2.2. Harmonizácia účtovníctva v rámci EU

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

<sup>99</sup> Okrem aktívnej agendy sú súčasťou tvorby nových štandardov i tzv. výskumné programy, ktoré predchádzajú aktívnu agendu. Ide o preskum postupov a pravidiel účtovania so zameraním na slabšie miesta, ktorého cieľom je stanovenie priorit pre zlepšenie týchto nedostatkov, t.j. vytvorenie nových alebo lepších štandardov pre tieto oblasti účtovníctva.

<sup>100</sup> Müllerová, L.: „Účetníctví podnikatelů. Fyzické osoby, obchodní společnosti“, Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 2005, str. 17. Pozn.: preklad autora.



obširne. 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“.<sup>101</sup>

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:<sup>102</sup>

- *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.
- *rozhodnutia* - pravidlá určené pre jednotlivé konkrétne prípady a z tohto dôvodu nepatria k prameňom práva. Napriek tomu sa radia k sekundárnemu právu.<sup>103</sup> 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

<sup>101</sup> 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.

<sup>102</sup> 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.

<sup>103</sup> Rozhodnutia sú uvedené v článku 249 Zmluvy.



v najlepšom prípade jedinú zásadu alebo úpravu, ktorá musí byť uplatnená vo všetkých situáciách.“<sup>104</sup>

Pri zblížovaní účtovných pravidiel v Európe boli použité ako harmonizačné, tak i štandardizačné procesy.<sup>105</sup> 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.

### 2.2.1. Prvá etapa - vydanie smerníc EÚ pre účtovníctvo

Podstatnou súčasťou prvej etapy sú roky 1978, 1983 a 1984, v ktorých postupne prijala vtedajšia „dvanásťka“<sup>106</sup> členských krajín EÚ štvrtú, siedmu a ôsmu smernicu EÚ<sup>107</sup>. 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 závierok. Všetky tieto smernice tvoria spolu s nariadením o IAS<sup>108</sup> a nariadením o prevzatí určitých Medzinárodných účtovných štandardov<sup>109</sup> tzv. **kódex účtovej legislatívy EU**.

#### 2.2.1.1. Štvrtá smernica

Štvrtá smernica je zameraná na harmonizáciu ročných účtovných výkazov veľkých a stredných spoločností, pričom nereguluje bežné účtovníctvo, t.j. účtovné sústavy, knihy a ich vedenie, ani postup účtovania.<sup>110</sup> Jej prvý návrh sa objavil roku 1971 a pracovalo sa na ňom

<sup>104</sup> Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 35. Pozn.: preklad autora.

<sup>105</sup> V nasledujúcom texte bude pre zblížovanie účtovných pravidiel všeobecne používaný pojem harmonizácia.

<sup>106</sup> Belgicko, Dánsko, Francúzsko, Nemecko, Grécko, Írsko, Luxembursko, Holandsko, Portugalsko, Španielsko, Taliansko a Veľká Británia.

<sup>107</sup> V minulosti sa používal pojem direktíva, vtedy šlo teda o štvrtú, siedmu a ôsmu direktívu ES (Európskeho spoločenstva).

<sup>108</sup> Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov.

<sup>109</sup> 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.

<sup>110</sup> 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 123 200 000 Kč),
2. čistý obrat: 8 800 000 euro (= približne 246 400 000 Kč),
3. priemerný počet zamestnancov počas účtovného obdobia: 50.

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 dvadsiatych rokov minulého storočia.“<sup>111</sup> Dnes je označovaný pojmom kontinentálny, a to z dôvodu polohy krajín, v ktorých pretrváva.<sup>112</sup> 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 – účtová kultúra striktné zahrnutá v zákone, je účtová 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.“<sup>113</sup>

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:<sup>114</sup>

---

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 490 000 000 Kč),
2. čistý obrat 35 000 000 euro (= približne 980 000 000 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 účtovej závierky.

<sup>111</sup> Březinová, H., Munzar, V.: „Účetnictví I.“, Institut svazu účetních, Praha 2006, str. 40. Pozn.: preklad autora.

<sup>112</sup> Napr. Nemecko, Rakúsko, Španielsko, Taliansko, ale i Česká republika.

<sup>113</sup> 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.

<sup>114</sup> Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004, str. 119 – 120.

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

### 2.2.1.1.1. Účtovné zásady

I keď sa vo štvrtej smernici nepodarilo zjednotiť všetko a vytvoriť tak jednoznačný kompromis medzi anglosaskou a kontinentálnou koncepciou, vyústili harmonizačné snahy do vytvorenia „**všeobecne uznávaných účtovných zásad**“ (general principles), na ktorých stojí európske účtovné právo. Medzi tieto zásady patria (čl. 31 odst.3 smernice):<sup>115</sup>

- *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.“<sup>116</sup>
- *Princíp bilančnej continuity* – 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.

<sup>115</sup> V uvedených zásadách určite nie sú vymenované všetky, nájdeme tu ale tie najdôležitejšie. Zoradené taktiež nie sú podľa dôležitosti.

<sup>116</sup> Kovanicová, D.: „Abeceda účetních znalostí pro každého“, 16. aktualizované vydanie, Polygon, Praha, 2006, str. 133. Pozn.: preklad autora.

- *Zásada opatrnosti* – v účtovníctve sú vykazované i budúce predpokladané straty, riziká a znehodnotenie majetku. Naopak zisky a zhodnotenie majetku sa z účtovného hľadiska prejaví 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.

### 2.2.1.1.2. Právo voľby

Vzhľadom k tomu, že smernica nevytvorila jednoznačnú zhodu vo všetkých otázkach, je v nej obsiahnuté právo voľby. Konkrétne ide 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. Právo voľby vo štvrtej smernici je možné rozdeliť na:<sup>117</sup>

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.

Nie všetky zo štyridsiatich variantov majú rovnakú dôležitosť či rozsah. Najväčšie rozdiely je možné vidieť v nejednoznačnom vymedzení štruktúry a formy účtovných výkazov<sup>118</sup>, alternatívnom vymedzení niektorých položiek výkazov, či v metodickom riešení ponechanom na národných legislatívach účtovníctva.

<sup>117</sup> Kovanicová, D. a kol.: „Finanční účetnictví. Světový koncept“, Polygon, Praha, 2003, str. 20

<sup>118</sup> Sú dva varianty súvahy, ktoré môžu byť ešte v plnom, či zjednodušenom rozsahu a štyri varianty výkazu ziskov a strát.

### 2.2.1.1.3. Ďalší vývoj smernice

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.<sup>119</sup> 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.

### 2.2.1.2. Siedma smernica

Siedma smernica Rady sa týka konsolidovaných účtovných závierok. Pre pochopenie dosahu právnych úprav je podstatné vymedziť subjekty, ktorých sa povinnosť konsolidácie týka. Koncern, alebo tiež holding, je definovaný „...ako zoskupenie obchodných spoločností, v ktorom jedna zo spoločností (materská) kapitálovo ovláda niekoľko iných spoločností (dcérske)“.<sup>120</sup>

Predpoklad úpravy konsolidovanej účtovej závierky bol obsiahnutý už vo štvrtej smernici. Tá však vytvárala také prostredie intrakoncernových vzťahov, v 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 voliť opäť medzi anglosaskou a kontinentálnou koncepciou a vytvoriť tak základy nutné k odstráneniu prekážok voľného pohybu kapitálu. Podobne ako v prípade štvrtej smernice zvíťazila britská úprava, ktorá 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.<sup>121</sup>

<sup>119</sup> Bolo tak učené smernicou Európskeho parlamentu a Rady č. 2001/65/ES a možnosť ocenenia prebehla v rámci odvodeného práva voľby.

<sup>120</sup> <http://business.center.cz/business/pojmy/p1124-holding.aspx> (31.1.2007) Pozn.: preklad autora.

<sup>121</sup> 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.



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.<sup>122</sup>

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.

Smernica vymedzuje spôsob zostavenia konsolidovanej účtovej závierky a konsolidovanej výročnej správy. Taktiež definuje priebeh auditu a zverejnenia konsolidovanej závierky, ktorá obsahuje konsolidovanú súvahu, výkaz ziskov a strát 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.

Primárne sa pre zostavovanie účtovných výkazov používa tzv. metóda plnej konsolidácie.<sup>123</sup> Jej opak predstavuje metóda pomernej konsolidácie<sup>124</sup>, ktorej možnosť je zakotvená ako variant pre členské štáty. Tie ju môžu využiť v určitých špecifických situáciách. Správnosť uskutočnenej konsolidácie je overovaná auditorom.

### **2.2.1.3. Smernica o povinnom audite ročných a konsolidovaných účtovných závierok**

Vznik novej smernice z roku 2006, ktorá nahradila pôvodnú úpravu overovania účtovej závierky auditorom, obsiahnutú v ôsmej smernici z roku 1984, bol vymedzený viacerými dôvodmi. Starej 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.“<sup>125</sup> V praxi vznikla nová smernica z dôvodov škandálov s nepravdivými auditorskými správami, ktoré vychádzali z „dielne“ nielen Spojených štátov, ale i z Európskej únie.

<sup>122</sup> Takýto stav je v súčasnosti i v Českej republike.

<sup>123</sup> Plná konsolidácia znamená uvedenie aktív, pasív, finančnej situácie, zisku alebo straty všetkých podnikov koncernu, ako by predstavovali jeden jediný subjekt.

<sup>124</sup> Pomerná konsolidácia zahŕňa iba pomernú časť majetku, záväzkov, výnosov a nákladov v pomere, v akom sa materský podnik podieľa na dcérskej spoločnosti.

<sup>125</sup> Dôvod 34 k prijatiu smernice 2006/43/ES.



Smernica stanovuje pravidlá pre schvaľovanie auditorských spoločností<sup>126</sup> a štatutárnych auditorov<sup>127</sup>, a taktiež 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, dôverylosti vzťahu auditor - klient, objektivity, dodržiavanie profesného tajomstva a na minimálne nutnú rotáciu auditorov v rámci jednej auditovanej spoločnosti. Pre vykonávanie samotného auditu slúžia Medzinárodné auditorské štandardy (ISA)<sup>128</sup>.

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

Zvláštne postavenie má subjekt verejného záujmu<sup>129</sup>, ktorého audit musí spĺňať isté podmienky. 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 auditora, a taktiež pre zaistenie kvality, čoho kontrola prebieha každé tri roky.

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,

<sup>126</sup> Auditorskou spoločnosťou je právnická osoba, ktorú schváli príslušný štátny orgán v súlade s touto smernicou k vykonávaniu povinných auditov.

<sup>127</sup> 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.

<sup>128</sup> ISA (International Standards of Auditing) boli do auditorskej praxe v Českej republike v plnom obsahu 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).

<sup>129</sup> Sú to subjekty, ktorých cenné papiere boli prijaté k obchodovaniu na kótovanom trhu, alebo ktoré do tejto pozície postavil štát pre ich významné a dôležité postavenie vo verejnom živote spoločnosti.

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.<sup>130</sup>

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.

#### **2.2.1.4. Zhodnotenie európskej úpravy účtovníctva**

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

Na druhej strane však nemožno nespomenúť, že všetky smernice umožňujú širokú škálu možností a variantov, ktoré 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

<sup>130</sup> Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 44. Pozn.: preklad autora.

komplikácia na medzinárodnom účtovnom poli. Osobne si myslím, že toto rozhodnutie predstavovalo veľmi správny krok.

Druhý prístup sa už presadil a vznikli priamo záväzné normy sekundárneho práva. Nariadenia<sup>131</sup> sa týkajú medzinárodných účtovných štandardov a ich využívania 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, ktorá priebežne vydáva zoznamy použiteľných predpisov formou noviel vyššie zmienených nariadení.

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 niektorých noriem práva spoločností tak utrpelo i európske účtovné právo, ktoré bolo nútené okrem účtovných otázok riešiť i koncepčné rozpory vo vnímaní niektorých právnych inštitútov. Do budúcnosti by preto bolo vhodné uvažovať o ich dodatočnom doplnení, čím by sa zavŕšila pôvodná správna myšlienka na celkovú úpravu práva spoločností.

### **2.2.2. Druhá etapa - nová stratégia harmonizácie účtovníctva**

V novembri 1995 vydala Európska komisia (EK) základnú koncepciu tzv. novej stratégie harmonizácie účtovníctva, ktorá hľadala 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,

---

<sup>131</sup> Predovšetkým nariadenie č. 1606/2002 a č. 1725/2003 a ich novely.

3. Komisia sa priklonila k harmonizácii pomocou IAS z „dielne“ IASC a dala tak možnosť veľkým spoločnostiam zostavovať jednu účtovnú závierku na základe IAS,<sup>132</sup>
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. Navyiac 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 interpretované<sup>133</sup> 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, ktorých 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 smernice<sup>134</sup> z roku 1996<sup>135</sup>, 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 implementácii bola použitá možnosť voľby. Konkrétne šlo o rozdielnosti v posudzovaní negatívneho goodwillu a konfliktov

<sup>132</sup> Túto skutočnosť podporovala i dohoda medzi IASC a IOSCO o dokončení súboru už spomenutých základných 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).

<sup>133</sup> Prvá interpretácia SIC vyšla až v júli 1997, s dátumom účinnosti 1. januára 1999.

<sup>134</sup> Kontaktný výbor bol poradný orgán so zastúpením členských štátov a Komisie, ktorého úlohou bolo radiť pri vydávaní či doplňovaní znenia smerníc, a taktiež byť nápomocným pri riešení praktických problémov v súvislosti s harmonizáciou.

<sup>135</sup> 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

v prípadoch, kedy je možné „vyhodit“ dcérsku spoločnosť z konsolidácie, ak jej činnosť je výrazne odlišná od činnosti matky. 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 porovnávacej štúdie FEE z roku 1999<sup>136</sup>, týkajúcej sa koncepčného rámca k IAS a štandardov vydaných po 31. decembri 1995, vznikla v tomto období i iná štúdia Komisie<sup>137</sup>, ktorá predstavovala východisko metodiky pre výkazy zostavené za rok 1998. 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 účtovou legislatívou. 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.“<sup>138</sup>

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 rozdielov medzi európskymi štandardmi a smernicami, ako i zásadných rozdielov medzi smernicami EÚ a IAS. Keďže podstatou celej novej stratégie bolo zdôraznenie harmonizácie pomocou IAS, dovedol tento stav Európsku komisiu k vydaniu Interpretačnej 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, pričom zistenia ukázali, že je potrebné uskutočniť isté zmeny.

### **2.2.3. Tretia etapa - modernizácia smerníc EÚ pre účtovníctvo**

V júni 2000 vydala Európska komisia správu o novej stratégii v harmonizácii účtovných postupov.<sup>139</sup> Zásadným rozdielom oproti predošlým koncepciám bol návrh toho,

<sup>136</sup> FEE: „Comparison of the EC Accounting Directives and IASs“, FEE report, 1999

<sup>137</sup> 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

<sup>138</sup> Štúdia nezahŕňala IAS 32, ani štandardy, ktoré boli v tej dobe v procese revidovania.  
<sup>139</sup> 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.

<sup>139</sup> Commission of the European Communities: „EU Financial Reporting Strategy : the way forward“, European Commission, 2000



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.“<sup>140</sup> 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 čoho 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, čo 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 smernice, a síce smernice Európskeho parlamentu a Rady 2001/65 z 27. septembra 2001, ktorou sa zmenili všetky 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.<sup>141</sup> Komisia pritom pôvodne plánovala zahrnúť do textu smernice i podrobné definície finančných nástrojov, ktoré by mali a naopak nemali byť oceňované reálnou hodnotou. Od tohto zámeru upustila po uvedení si rýchleho vývoja aparátov finančných trhov, ako i skutočnosti, že súčasťou smerníc je právo voľby a fixné stanovenie by sa priechilo tomuto nedefiničnému prístupu.

Nemenej podstatným krokom v procese harmonizácie bolo vydanie najvyššej právnej normy - vyššie spomenutého nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov z 19. júla 2002 (Nariadenia o používaní IAS), ktoré vymedzilo spoločnostiam v súvislosti i IAS isté povinnosti.<sup>142</sup>

- spoločnosti kótované na kapitálových trhoch v EÚ sú povinné zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa IAS najneskôr do 1.1.2005,

<sup>140</sup> Commission of the European Communities: „EU Financial Reporting Strategy : the way forward“, European Commission, 2000, str. 6. Pozn.: preklad autora.

<sup>141</sup> Smernica taktiež obsahovala minimálne povinné súčasti komentáru k účtovej závierke, čo súviselo s implementáciou princípu oceňovania pomocou reálnej hodnoty.

<sup>142</sup> Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní Medzinárodných účtovných štandardov, odst. 17 a článok 4 cieľa smernice.



- spoločnosti kótované na kapitálových trhoch mimo EÚ, 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 uplatniteľný na úrovni členských štátov, ktoré môžu rozhodnúť o nutnosti používania 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.

#### **2.2.4. Štvrtá etapa - završenie 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. Jeho úspešným výsledkom bola práve zmienaná smernica, ktorá 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 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 smernice poopraviť tak, aby odrážali vývoj v medzinárodnom účtovníctve a pri ich použití pri zostavovaní účtovných výkazov vzišiel onen verný a poctivý obraz podniku.

## 2.2.5. Mechanizmus implementácie a dodržiavania štandardov v EÚ

### 2.2.5.1. 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 museli začať záväzne riadiť medzinárodnými účtovnými štandardmi. Ďalšiu skutočnosť predstavovala neskúsenosť auditorských firiem s používaním IAS/IFRS.

Samotná implementácia medzinárodných štandardov prebieha v tzv. schvaľovacom mechanizme IAS/IFRS, 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.“<sup>143</sup> Mechanizmus schvaľovania sa skladá z dvoch úrovní:

1. *politická úroveň* - realizovaná exekutívnym orgánom Európskej komisie, ktorým je Výbor pre reguláciu účtovníctva (ARC)<sup>144</sup>,
2. *odborná úroveň* - zabezpečovaná prostredníctvom tzv. Poradnej skupiny pre účtovné výkazníctvo v Európe (EFRAG)<sup>145</sup>.

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.

Prítomnosť Poradnej skupiny EFRAG v procese integrácie Európy do jednotných účtovných pravidiel, ako i jej ciele, majú hlbší význam. Vznik Poradnej skupiny bol iniciovaný zainteresovanými stranami v oblasti účtovného výkazníctva, t.j. užívateľmi, zostavovateľmi účtovných závierok a účtovou profesiou, podporovanou tvorcami národných štandardov. Hlavnou úlohou EFRAG bola a je aktívna podpora implementácie IAS v spojení s odborným ohodnotením štandardov a k nim vydávaných interpretácií. Pre efektívne fungovanie je Poradná skupina rozdelená vnútornou štruktúrou na dve úrovne:

<sup>143</sup> Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 66. Pozn.: preklad autora.

<sup>144</sup> Accounting Regulatory Committee

<sup>145</sup> European Financial Reporting Advisory Group

- *Dozorná rada Európskych organizácií (SBEO)*<sup>146</sup> - samostatný výbor slúžiaci k zabezpečeniu a ochrane európskych záujmov,
- *Technická expertná skupina (TEG)*<sup>147</sup> - 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 konvergenie, vrátane tých, ktoré usilujú o zblíženie s účtovnými pravidlami bežne používanými v Spojených štátoch. Hlavným cieľom týchto projektov je všeobecné zľahčenie zostavovania účtovných výkazov. Poradná skupina má pritom dôležitú funkciu v konečnej fáze uplatnenia štandardov, nakoľko iba tie štandardy, ktoré sú schválené Výborom pre reguláciu účtovníctva v spolupráci s Poradnou skupinou a uverejnené v Úradnom vestníku, sú povinné.

V roku 2002 požiadala EK Poradnú skupinu, aby preskúmala relevantnosť existencie či neexistencie 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, pretože „...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.“<sup>148</sup>

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.<sup>149</sup>

<sup>146</sup> Supervisory Board of European Organizations

<sup>147</sup> Technical expert group

<sup>148</sup> Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 68. Pozn.: preklad autora.

<sup>149</sup> Pre viac informácií o činnosti EFRAG pozri napr. <http://www.efrag.org>.

### 2.2.5.2. 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 papierov<sup>150</sup>, založený Rozhodnutím EK 6. júna 2001. Úlohou CESR je:<sup>151</sup>

- *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 papierov<sup>152</sup>, 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.“<sup>153</sup> Týmito nástrojmi pôsobí na vynucovanie dodržiavania legislatívy alebo štandardov.

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.

### 2.2.6. Zhodnotenie zblížovania európskeho účtovného práva a IFRS

Zbližovanie európskych právnych predpisov o účtovníctve a medzinárodných účtovných štandardov bolo nevyhnutné. Podľa môjho názoru by sa však dalo polemizovať

<sup>150</sup> Committee of European Securities Regulators

<sup>151</sup> <http://www.cesr-eu.org/index.php?page=cesrinshort&mac=0&id=> (12.2.2007). Pozn.: preklad autora.

<sup>152</sup> V ČR túto činnosť mala donedávna na starosti Komisia pre cenné papiere, od 1.4.2006 prevzala jej pôsobnosť Česká národná banka.

<sup>153</sup> Žárová, M.: „Regulace evropského účetnictví“, Oeconomica, Vysoká škola ekonomická, Praha, 2006, str. 73. Pozn.: preklad autora.

nad cestou harmonizácie týchto dvoch systémov, ktorú popredné inštitúcie Európskej únie zvolili. Zdlhavé 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, nemohli byť zásadného charakteru. Otázkou ostáva, či i ďalšie nové IFRS budú podrobené tak rozsiahlemu skúmaniu, alebo už prejdú do európskeho práva bez väčších prietahov.

Ďalšou skutočnosťou, na ktorú by som rád poukázal, je vyššie spomenuté nevzťahovanie sa záväznosti smerníc a nariadení v európskom práve na malé a stredné podniky, pričom úpravu vo štvrtej smernici nepovažujem z tohto hľadiska za dostatočnú. Na druhej strane je pravda, že Európska únia nemala inú možnosť ako vziať 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 a opäť zdôrazniť korektnosť snahy tvorcov IFRS vo vytvorení príslušného štandardu, ktorý je v súčasnosti v pripomienkovom štádiu, čo by mohlo byť viac podporované predstaviteľmi EÚ.

### 3. České účtovníctvo a IFRS: Interhotel Olympik

#### 3.1. Česká právná 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 ráz. 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, ktorá je však viac predmetom daní a daňového práva ako účtovníctva.<sup>154</sup>

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.

##### 3.1.1. Zákon o účtovníctve

Zákon č. 563/1991 Zb. o účtovníctve predstavuje fundamentálny a prierezový právny predpis pre oblasť účtovníctva. Vznikol na začiatku deväťdesiatych rokov dvadsiateho

<sup>154</sup> Tomu zodpovedá i jej právná úprava, ktorá sa nachádza v Zákone č. 586/1992 Zb. o daniach z príjmu.



storočia pri rozsiahlej reforme celého právneho systému z dôvodov prispôsobenia sa novým politickým podmienkam po páde komunizmu.<sup>155</sup>

Zákon predstavuje základnú normu účtovníctva, spoločnú pre všetky typy účtovných 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 účtovných 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.<sup>156</sup>

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

- riadnu - ak je závierka zostavovaná k poslednému dňu účtovného obdobia,
- mimoriadnu - v ostatných prípadoch uzavretia účtovných kníh,
- priebežnú - ak to vyžaduje osobitný predpis.

Zvláštna pozornosť je venovaná overovaniu závierky auditorom, ktorého úlohou je z právnického pohľadu skontrolovať a posúdiť súlad daných výkazov s príslušnými právnymi predpismi.<sup>157</sup>

Nasledujúce časti zákona sú venované postupne spôsobom oceňovania<sup>158</sup>, inventarizácii majetku a záväzkov<sup>159</sup>, úschove účtovných záznamov<sup>160</sup> a spoločným a záverečným ustanoveniam.

<sup>155</sup> Dodnes (9.2.2007) bol zákon celkovo štrnásťkrát novelizovaný. Skladá sa zo siedmich častí a štyridsiatickych paragrafov.

<sup>156</sup> Zjednodušený rozsah vedenia účtovníctva znamená celý rad úľav, napr. možnosť zostavovať účtovný rozvrh iba na úrovni účtovných 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.

<sup>157</sup> Zákon predpisuje mať účtovnú závierku overenú auditorom, ak spoločnosť spĺňa nasledujúce podmienky:

1. celkové netto aktíva 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.

<sup>158</sup> Predovšetkým oceňovania nákupnou cenou, vlastnými nákladmi, menovitou hodnotou a reálnou hodnotou.

<sup>159</sup> Zákon predpisuje povinnosť inventarizácie vždy pri zostavovaní riadnej a mimoriadnej účtovej závierky.

### 3.1.2. 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.

Rovnakou dobou vzniku vyhlášok sa podarilo doceliť šandardizáciu ich štruktúry a formy.<sup>161</sup> Spoločným rysom všetkých zmieňovaných vyhlášok je skutočnosť, že vychádzajú z primárnej úpravy účtovej 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 predpisom. 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,
- usporiadanie a označovanie položiek individuálnej a konsolidovanej účtovej závierky,
- obsahové vymedzenie účtovných výkazov a prílohy,
- prehľad o peňažných tokoch a prehľad o zmenách vlastného kapitálu,
- smernú účtovnú osnovu reprezentujúcu záväzný účtovný model finančného účtovníctva podnikateľov,

<sup>160</sup> Jedná sa o päť alebo desať rokov, v závislosti na druhu záznamu.

<sup>161</sup> Rovnaká forma i štruktúra bola dodržaná i pri poslednej vymenovanej vyhláške, hoci vznikla o tri roky neskôr.

- prípustné účtovné metódy a ich použitie.

V prílohe k vyhláške sa potom nachádza formát súvahy, dva varianty usporiadania a označovania položiek výkazu zisku a straty<sup>162</sup> a smernú účtovnú osnovu.

### 3.1.3. 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 účtovej jednotky na:

- 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.

### 3.1.4. 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

<sup>162</sup> Druhové a účelové členenie.

individuálnu i konsolidovanú účtovnú závierku podľa medzinárodných účtovných štandardov. 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.

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 zväziť, 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 prispôsobovať“<sup>163</sup>, čomu bráni komplikovanosť zákonodarného procesu.

Pri hodnotení právnej úpravy účtovníctva v Českej republike je podľa môjho názoru nutné uvedomiť si niektoré základné a zásadné skutočnosti. Predovšetkým 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 celom civilizovanom svete. Len ťažko je preto možné hodnotiť reguláciu účtovníctva ako statický predmet záujmu, ale je potrebné na ňu pozerieť ako na vyvíjajúcu sa časť právneho poriadku Českej republiky.

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.

Domnievam sa, že vzhľadom k zmene druhu právnych predpisov (z Opatrení na České účtovné štandardy) je správne, že tieto právne predpisy vydáva ústredný štátny orgán.

<sup>163</sup> Kovanicová, D.: „Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům“, Polygon, Praha, 2004, str. 116. Pozn.: preklad autora.

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.

Práve uvedenú previazanosť daňového a účtovného práva považujem za najväčšiu prekážku pre naplnenie hlavného účelu účtovníctva v dnešnej dobe, a sice podanie pravdivého a verného obrazu stavu hospodárenia podniku. Nie je žiadnym tajomstvom, že spoločnosti za účelom ušetrzenia finančných prostriedkov v súvislosti s daňami, predovšetkým na daň z príjmu, radšej „poopravia“ (i keď v zákonných medziach<sup>164</sup>) 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.

### 3.2. Základné rozdiely medzi IFRS a českou úpravou účtovníctva<sup>165</sup>

Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva<sup>166</sup> 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. Hlavné odlišnosti v komplexnom poňatí je možné pozorovať v nasledujúcich oblastiach:<sup>167</sup>

- Česká účtovná legislatíva je založená na pravidlách, zatiaľčo IAS/IFRS koncepčne vychádza z princípov.
- Daňová základňa v ČR stále vychádza z účtovej legislatívy. Preto sú mnohé odhady a uváženia vykonané s ohľadom na potenciálne daňové dopady, čo môže

<sup>164</sup> Medzi dodržiavaním zákonných medzí a obchádzaním zákona je však mnohokrát len veľmi malý rozdiel.

<sup>165</sup> Pri vypracovaní podkapitoly boli prevažne použité texty jednotlivých štandardov, 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

<sup>166</sup> 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.

<sup>167</sup> MFČR, Ernst & Young: „Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou“, MFČR, Ernst & Young v spolupráci s Európskou úniou, 2005, str. 1 - 2.



viest' k prijatiu postupov, ktoré sú daňovo výhodnejšie namiesto toho, aby verne a poctivo odrážali stav skutočnosti.

- Účtová 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 účtová 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 účtovej závierky, či diskusiu o základných účtovných metódach a koncepciách.
- V medzinárodných štandardoch je uprednostňovaný pohľad na podstatu aktíva či záväzku, v zmysle ekonomickej podstaty a ekonomickeho vlastníctva. Oproti tomu v českej legislatíve prevláda právna podstata a v otázkach vlastníctva slúži ako základné východisko prevod právneho titulu.

Odlišností v konkrétnych detailoch existuje pomerne vysoký počet, preto sa v nasledujúcej časti budeme venovať tým, ktoré je možné považovať za základné či podstatné.<sup>168</sup>

### 3.2.1. Rozdiely v prezentácii účtovej závierky

Medzinárodné účtovné štandardy stanovujú základňu pre prezentáciu štandardnej účtovej závierky v IAS 1, novelizovanom v roku 2003. Hoci IFRS predkladajú väčší počet povinných výkazov<sup>169</sup>, 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, a to nielen v IAS 1. V čom sa oba systémy zhodnú, je vyžadovanie uverejnenia porovnateľných informácií za predchádzajúce obdobie.

<sup>168</sup> Pre ďalšie konkrétne rozdiely pozri napr. MFČR, Ernst & Young: „Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou“, MFČR, Ernst & Young v spolupráci s Európskou úniou, 2005.

<sup>169</sup> Vid' vyššie; v ČR je povinná iba súvaha, výkaz ziskov a strát a príloha k účtovej závierke.



Česká účtová legislatíva (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, pričom sa držia prevádzkového cyklu podniku na rozdiel od striktného dodržiavania dvanástich mesiacov v prípade českej úpravy. V IAS 14 a novom IFRS 8 navyše nájdeme vykazovanie podľa tzv. segmentov, teda podľa rôznych druhov výrobkov a služieb a rôznych oblastí pôsobenia. Účtovné výkazy zostavené na tomto princípe dotvárajú pohľad na výkonnosť spoločnosti a pomáhajú zhodnotiť riziká. ČÚL vykazovanie podľa segmentov nepozná.

Vo výkaze ziskov a strát uvažujú oba systémy o účelovom i druhovom členení výkazu, pričom v oboch prípadoch platí, že ak sa podnik rozhodne členiť účelovo, sú vyžadované dodatočné informácie o povahe nákladov. Vo výkaze ziskov a strát vytvoreného podľa ČÚL sa neprejavia zmeny účtovných politík či opravy chýb, na rozdiel od štandardu IAS 8, ktorý tieto otázky rieši trochu detailnejšie a konkrétnejšie.

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 jednotiek a konsolidovaných peňažných tokov. 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 podrobne rozboru vykazovanie a prezentovanie finančných nástrojov, pričom rozdeľuje finančné nástroje na 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.<sup>170</sup> Rozdiely medzi oboma koncepciami nájdeme i v účtovaní, oceňovaní a zaist'ovaní (tzv. „hedging“) finančných nástrojov, najmä čo sa týka reálnej hodnoty.<sup>171</sup>

### 3.2.2. Odlišnosti v konkrétnych položkách účtovných 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

<sup>170</sup> Je však treba podotknúť, že česká účtová legislatíva týkajúca sa finančných inštitúcií obsahuje väčšinu požiadavkov IAS 32. Navyše české účtovné štandardy pre banky obsahujú definíciu pojmov „finančné aktívum“ a „finančný záväzok“.

<sup>171</sup> Týmto otázkam sa venuje taktiež veľmi diskutovaný štandard IAS 39.

aktívum bez fyzickej podstaty.“<sup>172</sup> Česká právní úprava definuje nehmotné aktiva jinak<sup>173</sup>, 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.

Pre účely tejto práce je veľmi dôležitá 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.<sup>174</sup> Medzinárodné účtovné štandardy navyše rozlišujú medzi rezervami a podmienenými záväzkami:

- *Rezerva* má neisté časové rozvrhnutie a výšku. Je vykázaná v záväzkoch, pretože sú to súčasné záväzky, k vysporiadaniu ktorých bude potrebný odtok zdrojov prinášajúcich účtovej jednotke ekonomický prospech.
- *Podmienený záväzok* nie je vykázaný v záväzkoch, pretože jeho existencia sa potvrdí až v momente, keď nastanú budúce udalosti, ktoré účtová 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, rezerva na reštrukturalizáciu. Rezervami sa ďalej rozumejú technické rezervy alebo iné rezervy podľa zvláštnych právnych predpisov.“<sup>175</sup> 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.

<sup>172</sup> Oboje z: MFČR, Ernst & Young: „Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou“, MFČR, Ernst & Young v spolupráci s Európskou uniou, 2005, str. 43. Pozn.: preklad autora.

<sup>173</sup> Definíciu nájdeme v §6 vyhlášky č. 500/2002 Zb. pre podnikateľov.

<sup>174</sup> O rezervách, podmienených záväzkoch a podmienených aktívach pojednáva IAS 37.

<sup>175</sup> §26 odst. 3 zákona o účtovníctve

### 3.2.3. Rozdielne účtovné postupy a politiky

#### 3.2.3.1. Prvá aplikácia Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva

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 účtovej 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.

#### 3.2.3.2. Leasing

Ďalším, pre účely tejto práce dôležitým prvkom odlišností medzi ČÚL a IFRS, je leasing. 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.“<sup>176</sup> 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 podobné<sup>177</sup>, v oboch prípadoch existuje možnosť odkúpiť podkladové aktívum po ukončení doby leasingu. V českých právnych predpisoch je navyše 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

<sup>176</sup> Medzinárodný účtovný štandard IAS 17, definície.

<sup>177</sup> 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.

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 nákupnej 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 rozpozná 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.<sup>178</sup> 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 právnu 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 určení 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,
- *dohody typu „odober alebo zaplať“* - 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.

<sup>178</sup> Pri výpočte súčasnej hodnoty minimálnych leasingových platieb sa používa buď implicitná úroková miera leasingu alebo prírastková výpožičná miera u nájomcu.

## 4. Dopady rozdielov v pravidlách účtovania v súčasnosti a v najbližších rokoch: Interhotel Olympik

### 4.1. 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 účtová 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**.

#### 4.1.1. Dopady rozdielov a prijímania IFRS na jednotlivé spoločnosti v ČR

##### 4.1.1.1. 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 splňať požiadavky českých a zároveň medzinárodných účtovných noriem.

Pre komplexný pohľad na Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva a vhodnosť ich prijatia je potrebné zhodnotiť ich prínosy i negatíva. Nespornou a najbadateľnejšou 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.<sup>179</sup> Prijatím IFRS sa spoločnosti stanú pripravenejšie k ľahšiemu vstupu na svetové kapitálové trhy a zároveň si tým zjednodušia cestu k získavaniu 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 účtovej závierky.“<sup>180</sup> V súvislosti s tým je zdôrazňovaná vernosť, úplnosť a formálna 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 neznamená 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.

#### 4.1.1.2. 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. Vo väčšine krajín

<sup>179</sup> PriceWaterhouseCoopers: „Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?“, PriceWaterhouseCoopers, 2004, str. 7. Pozn.: preklad autora.

<sup>180</sup> Krupová, L., Vašek, L., Černý, M.: „IAS/IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“, Vox, Praha, 2005, úvod. Pozn.: preklad autora.



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,<sup>181</sup> čo predpokladá utvorenie takých pravidiel, ktoré tomu zabránia. Vo všeobecnosti panuje zhoda v tom, že by sa to tejto kategórie podnikov nemali zahrňať subjekty verejného záujmu.

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 koncepčne úplne nezávislý od IFRS,
2. štandard, ktorý bude formálne vychádzať z Koncepčného rámca IFRS.

Túto druhú a podľa môjho názoru vhodnejšiu cestu si zvolila i rada IASB, pričom za cieľ si stanovila vydanie štandardu formátu IFRS pre malé a stredné podniky, ktorý by reflektoval ich odlišnosti a zároveň ich nezaťažoval pre nich nevhodnými a nepotrebnými požiadavkami na vykazovanie a zverejňovanie účtovných informácií. Neefektívnosť prípadnej úpravy pravidiel účtovania pre SME v rozsahu „veľkých“ IFRS 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.<sup>182</sup>

Štandard pre malé a stredné podniky vydaný IASB by mal teda spĺňať nasledujúce ciele:<sup>183</sup>

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

<sup>181</sup> Napr. vyňatím niektorých podnikov zo skupiny za účelom dosiahnutia zníženia veľkosti subjektu, a následnej možnosti zostavovať výkazy podľa pravidiel pre SME.

<sup>182</sup> Na druhej strane, opačným a inšpirujúcim príkladom môže byť Cyprus, kde povinnosť zostavovania účtovej závierky podľa IFRS pre všetky spoločnosti existuje už „od nepamäti“, avšak zákonom bola upravená od 31.10.2003.

<sup>183</sup> 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 pripomienkového konania. 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 prihliadnuť k úprave definovanej vo „veľkých“ IFRS.

#### 4.1.2. 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 účtovej závierky, ako i určité úpravy v systéme ich kontroly. Preto bude z pohľadu štátu nutné zabezpečiť potrebné vzdelanie či preškolenie účtovej 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 úprav, a dokonca existuje

samostatná oblasť daňového účtovníctva. Ostatné štáty sa zvyknú pohybovať niekde na pomedzí týchto dvoch krajných prípadov.<sup>184</sup>

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.

## 4.2. Konkrétne dopady rozdielov v účtovaní

### 4.2.1. Interhotel Olympik<sup>185</sup>

Interhotel Olympik, a.s. je česká akciová spoločnosť, zapísaná do obchodného registra vedeného Mestským súdom v Prahe, oddiel B, vložka 1429.<sup>186 187</sup> Hlavným zdrojom príjmov pre spoločnosť je podnikanie v oblasti poskytovania hotelových služieb. Svoju činnosť prevádzkuje vo vlastnej budove hotela na vlastnom pozemku. V rámci

<sup>184</sup> Pre konkrétny príklad dopadov rozdielov a vplyvu IFRS na výpočet daňového základu a samotnej dane v ČR pozri podkapitulu 4.2.2.

<sup>185</sup> Pri vypracovávaní som ako zdroj použil Výročnú správu Interhotela Olympik a.s. k 31.12.2006 a internetové stránky hotela: <http://www.olympik.cz>.

<sup>186</sup> 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 hnutel'ných,
- opravy a údržba potrieb pre domácnosť a športových potrieb a výrobkov jemnej mechaniky,
- správa a údržba nehnuteľností.

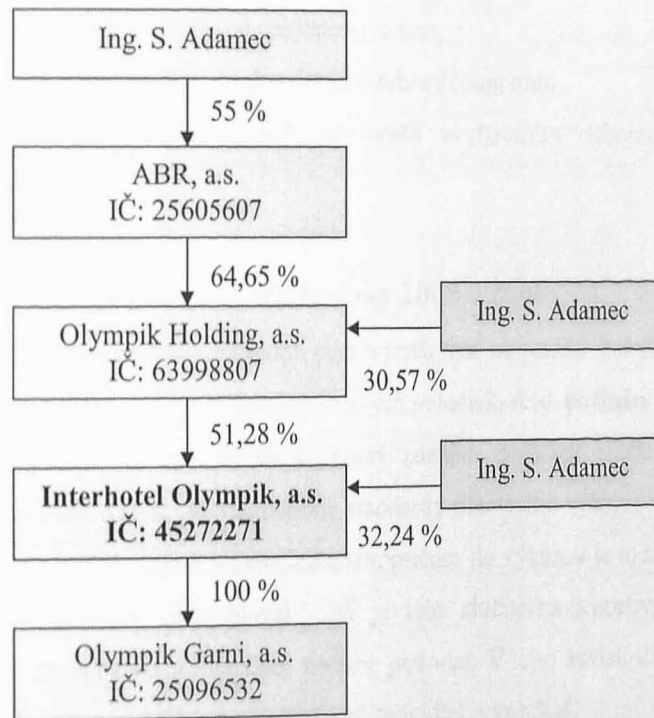
<sup>187</sup> Pre ďalšie údaje o spoločnosti vid' prílohu č.3.

podnikateľskej stratégie realizuje Olympik systematicky využívanie externých poskytovateľov služieb, tzv. „outsourcingu“.<sup>188</sup>

Základný kapitál činí 260 125 000 Kč a je úplne splatený. Jedná sa o 260 125 kusov kmeňových akcií znejúcich na majiteľa a o menovitej hodnote každej jednotlivej 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, 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:<sup>189</sup>

Graf č. 2: Vzťahy medzi prepojenými osobami Interhotela Olympik



#### 4.2.1.1. Postavenie na trhu v roku 2006

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.

<sup>188</sup> Už V roku 2005 bol uskutočnený úplný prechod na outsourcing v oblasti upratovania a niektorých pomocných prác.

<sup>189</sup> Zdroj: Výročná správa Interhotela Olympik za rok 2006



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 nevýhodu, a to z dôvodu neustáleho posilňovania českej koruny voči euru.<sup>190</sup>

#### 4.2.1.2. 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.

#### 4.2.2. 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 ziskov a strát. 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:<sup>191 192 193</sup>

<sup>190</sup> Spoločnosť realizuje veľmi vysoké percento tržieb v eurách.

<sup>191</sup> Vzhľadom k snahe porovnať súvahu zostavenú podľa českých a medzinárodných pravidiel 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, ktoré sa preklopením zmenili, sú zvýraznené.

<sup>192</sup> Pre počiatkové predpoklady nasledujúcich preklopení súvah, ako aj ich samotný výpočet, pozri prílohu č. 5.

<sup>193</sup> Súvaha z roku 2005 je nižšie uvedená z dôvodu potreby stanovenia počiatkových údajov pre účtovné obdobie roku 2006.

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

	AKTÍVA CELKOM	RIADOK č.	ČR (netto)	IFRS	ROZDIEL
B.	Dlhodobý majetok	001	323 087	328 486	5 399
B. I.	Dlhodobý nehmotný majetok	003	295 077	305 105	10 028
3.	Software	004	50	50	
		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 huteľné veci a súbory huteľných 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.	Prijmy budúcich období	065	652	652	
	<b>PASÍVA CELKOM</b>	<b>066</b>	<b>323 087</b>	<b>328 486</b>	<b>5 399</b>
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 za rok 2005, vlastné výpočty



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

	AKTÍVA CELKOM	RIADOK č.	ČR (netto)	IFRS	ROZDIEL
B.	Dlhodobý majetok	001	350 440	353 696	3 256
B. I.	Dlhodobý nehmotný majetok	003	325 292	328 528	3 236
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	
	<b>PASÍVA CELKOM</b>	<b>066</b>	<b>350 440</b>	<b>353 696</b>	<b>3 256</b>
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 za rok 2006, vlastné výpočty

### 4.2.3. Dopady rozdielneho zostavenia súvahy Interhotela Olympik

Hlavné dopady je možné vidieť už v základných ukazovateľoch stavu a výkonnosti spoločnosti. Pravdepodobne najväčší dopad zobrazenia súvahy podľa IFRS spočíva v zmene 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 signifikantnú nielen absolútne, ale i relatívne voči celkovým aktívam spoločnosti,<sup>194</sup> čo veľmi pozitívne ovplyvní i pomerové ukazovatele, napr. rentabilitu vlastného imania (RoE)<sup>195</sup>, rentabilitu celkových aktív (RoA)<sup>196</sup>, či výnos na akciu (EPS).

Z pohľadu investorov a ďalších užívateľov účtovej závierky je dôležitou úpravou pomerne výrazná zmena pomeru vlastných a cudzích zdrojov. Tú je najlepšie možné dokumentovať na miere zadĺženosti<sup>197</sup>, ktorá po prepočte klesla z 26,5 % na 14 %.<sup>198</sup>

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 prenajíma. Ten zároveň danú položku účtovne odpisuje. Naopak podľa IFRS je predmet leasingu od počiatku zmluvného vzťahu v majetku nájomcu, v našom prípade Interhotela Olympik.<sup>199 200</sup>

Z pohľadu štátu vznikajú preklopením súvah určité daňové nároky, a to z dôvodu zrušenia už spomínaných rezerv podľa zvláštnych právnych predpisov. Nutnosť tvorby týchto rezerv vyplýva z nadmerného opotrebenia materiálov, interných zariadení, výťahov, či exteriérov hotela, ktoré vzniká jeho veľmi vysokou vyťaženosťou.<sup>201</sup>

<sup>194</sup> Približne 13 % z celkových aktív.

<sup>195</sup> Je nutné poukázať na skutočnosť, že i vlastné zdroje badateľne vzrástli, avšak vzhľadom k tomu, že sa výsledok hospodárenia preklopil cez nulu, zmenil sa i znamienko ukazovateľa, preto o zvýšení RoE niet pochýb.

<sup>196</sup> Celkové aktíva spoločnosti taktiež vzrástli, napriek tomu je však vzhľadom k nepomerne vyššiemu nárastu hospodárskeho výsledku možné tento vplyv zanedbať.

<sup>197</sup> Miera zadĺženosti = cudzie zdroje / celkové aktíva

<sup>198</sup> 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.

<sup>199</sup> 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.

<sup>200</sup> 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, zadĺženia i výsledku hospodárenia.

<sup>201</sup> Za rok 2006 približne 82 % celoročne.

I tento cielene vybraný konkrétny príklad účtovej 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 zobrazit' stav hospodárenia a finančnej pozície spoločnosti.

### 4.3. 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“.<sup>202</sup> 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 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 Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva bude za predpokladu ich prijatia v konečnom dôsledku a vzhľadom k ich dodržiavaniu pri vyhodnocovaní údajov najviac záležať na samotných účtovníkoch a auditoroch, čo 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

---

<sup>202</sup> Takáto úprava už platí napr. vo Veľkej Británii.

štátnym orgánom, akými sú v súčasnosti hlavne finančné úrady, a dôjde tak k definitívnemu oddeleniu daňovej a účtovej legislatívy.

## 5. 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.

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 princípoch, umožňujúcich zobrazovať skutočnú ekonomickú realitu. Obsahujú metódy poskytujúce ubezpečenie toho, že účtová 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. 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 určité dopady na vnímanie hospodárenia, či vnímanie majetku jednotlivých podnikov, na výpočet základu dane a s tým súvisiacich daňových výnosov či strát štátu, ktoré v súčasnosti nie je možné generalizovane kvantifikovať, ako 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 účtovej

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, čo 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, pretože pre Českú republiku by vzťahnutie používania medzinárodných štandardov na všetky spoločnosti bez rozdielu, podobne ako je to 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 nejakým spôsobom prijatie IFRS 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 účtovej kultúry a ostáva dúfať, že sa tieto snahy v blízkej budúcnosti premenia v úspech.



## 6. 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.:* „IASC - 25 Years of Evolution, Teamwork and Improvement“, IASC 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
- 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
- Džik, 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:* „Podvojně účetnictví 2006, komplexní průvodce s předpisy“, GRADA Publishing, Praha, 2006
- Kovanicová, D.:* „Abeceda účetních znalostí pro každého“, 16. aktualizované vydanie, 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
- 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 účtovné štandardy

Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva

Medzinárodné účtovné štandardy

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 účtovej závierke a konsolidovanej účtovej 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.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.iosco.org>

<http://www.mesec.cz>

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.mpo.cz>  
<http://www.olympik.cz>  
<http://www.pwc.com>  
<http://www.sec.cz>  
<http://www.spaudit.cz>  
<http://www.svses.cz>  
<http://www.taxdimension.com>  
<http://www.ucetnisvet.cz>  
<http://www.vse.cz>

## 7. Prílohy

Príloha č. 1: Klasifikácia účtovných systémov podľa deduktívneho prístupu

<b>Makroekonomický koncept</b>	Účtovné systémy ovládané vládou	Švédsko
	Účtovné systémy ovplyvnené legislatívou	Japonsko
		Nemecko
	Účtovné systémy ovplyvnené daňovou sústavou	Francúzsko
		Belgicko
		Taliano
<b>Mikroekonomický koncept</b>	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<sup>203</sup>

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<sup>204</sup>

<sup>203</sup> Nobes, C.W.: „A judgmental international classification of financial reporting practices”, Journal of Business Finance and Accounting, 1983

<sup>204</sup> 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.<sup>205</sup>*

**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 (verejne neobchodovateľné) nákupná cena

**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

<sup>205</sup> Podľa Výročnej správy Interhotela Olympik, a.s. k 31.12. 2006

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

Ozna- čenie	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	Nahradzuje IAS 14 z roku 1981
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	
IAS 31	Vykazovanie účastí v spoločných podnikoch	1.1.1992	
IAS 32	Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia	1.1.1996	
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
IFRS 8	Prevádzkové segmenty	1.1.2009	Nahradí IAS 14. Ešte nie je účinný !

Zdroj: IASB, Deloitte, Tax dimension<sup>206</sup>

Pozn.: Sivou farbou sú označené v súčasnosti už neplatné štandardy.

<sup>206</sup> 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>

*Príloha č. 5: Počiatkové predpoklady a výpočet preklopenia účtovej 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 prístupné 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 hnuiteľné veci a súbory hnuiteľných 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 rozdielného 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**.