

Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS[#]

*Ladislav Mejzlík**

Úvodem

Tradiční koncepce regulace účetnictví právními předpisy v České republice byla až do konce minulého století stavěna na regulaci „**zdola**“. Zákon o účetnictví, účtová osnova, směrnice, vyhlášky a postupy účtování určovaly závazně způsob zaúčtování jednotlivých transakcí na konkrétních účtech a definovaly pevným algoritmem umístění zůstatků těchto účtů v předem stanovené jednotné struktuře účetních výkazů. Postup účetní jednotky, který zabezpečoval sestavení řádných účetních výkazů, byl tedy následující: zabezpečit shodu vlastního účtového rozvrhu a účtování v něm s právními předpisy, čímž byla automaticky daná správnost účetních výkazů, které vznikly realizací zadaného algoritmu (zpravidla prostřednictvím odpovídající funkce programu použitého pro vedení účetnictví) přiřazující na základě právního předpisu zůstatek konkrétního účtu konkrétnímu řádku účetního výkazu. Rozhodování účetní jednotky bylo omezeno na fázi účtování, účetní výkazy vznikly „automaticky“.

Vstupem účetních standardů (národních či mezinárodních) do oblasti regulace účetnictví dochází ke změně i v ČR. Minimálně pro účetní jednotky, které sestavují svoji účetní závěrku plně v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards), je regulace účetních výkazů budována systémem „**shora**“. Prostřednictvím systému standardů jsou určeny požadavky na účetní závěrku, jejíž struktura není jednotná (unifikovaná) pro všechny účetní jednotky, přičemž účtový rozvrh a pravidla účtování na jednotlivých účtech (souvztažnosti) či otázka přiřazení zůstatků a obrátů účtů jednotlivým položkám účetních výkazů je interní záležitostí účetní jednotky. Rozhodování účetní jednotky je nezbytné jak při konstrukci účetních výkazů, tak zejména při konstrukci a zabezpečení takového účtování transakcí, které umožní následně sestavit účetní výkazy splňující požadavky standardů.

V kontextu odlišností dvou výše uvedených koncepcí regulace účetnictví nelze rovněž nezmínit jazykový problém odlišení pojmů **účtování** X **účetnictví** X **výkaznictví**, na které není čeština tak citlivá, jako angličtina a jiné jazyky. Samotná Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board) po své restrukturalizaci v roce 2001 přešla od pojmu „Mezinárodní účetní standardy“ k pojmu „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“¹. Přesto, že k této změně byly i jiné důvody, nelze přehlédnout zdůraznění podstaty IFRS, tj. regulovat účetní výkazy a ne účtování. V textu celého souboru

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. – vedoucí katedry, odborný asistent; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <lmejzlík@vse.cz>.

¹ Názorněji je změna patrná při porovnání originálních anglických názvů: „International **Accounting** Standards“ a „International **Financial Reporting** Standards“, ve který je záměna pojmu „accounting“ za „financial reporting“ patrnější.

existujících IFRS a jejich interpretací bychom jen na málo místech našli takové požadavky, které by předepisovaly konkrétní způsob zaúčtování na účtech. Ve valné míře se v IFRS jedná o požadavky na vykazování v účetních výkazech a zveřejňování doplňujících informací v příloze k účetním výkazům.

K čemu je předchozí úvaha o rozdílu regulace účtování a účetního výkaznictví dobrá? Diskuse na toto téma začala v ČR intenzivně v okamžiku implementace IFRS do české účetní legislativy prostřednictvím odpovídajících ustanovení zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmu:

§ 19 odst. 9

„Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.“

§ 23a odst. 1 a 2 (použití Mezinárodních účetních standardů v konsolidaci)

„(1) Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

(2) Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít Mezinárodní účetní standardy podle odstavce 1.“

Výše uvedený odstavec § 19, odst. 9 zákona o účetnictví nepoužívá ani pouze pojem „účtovat“ podle IFRS ani pouze pojem „vykazovat“ (sestavit účetní závěrku) podle IFRS, ale spojuje je dohromady do požadavku „použít IFRS pro **účtování a sestavení účetní závěrky**“.

Jeden názorový proud říká, že se jedná o nedorozumění a omyl zákonodárce, protože IFRS neupravují účtování, ale jen vykazování a tudíž lze nadále účtovat například v souladu s Českými účetními standardy, což je výhodné proto, že to nevyžaduje zásadní změny v informačním systému, oběhu dokladů, kvalifikaci pracovníků a vyhovuje to požadavkům zjištění a doložení základu daně z příjmů podle českých daňových předpisů (viz následující podkapitola).

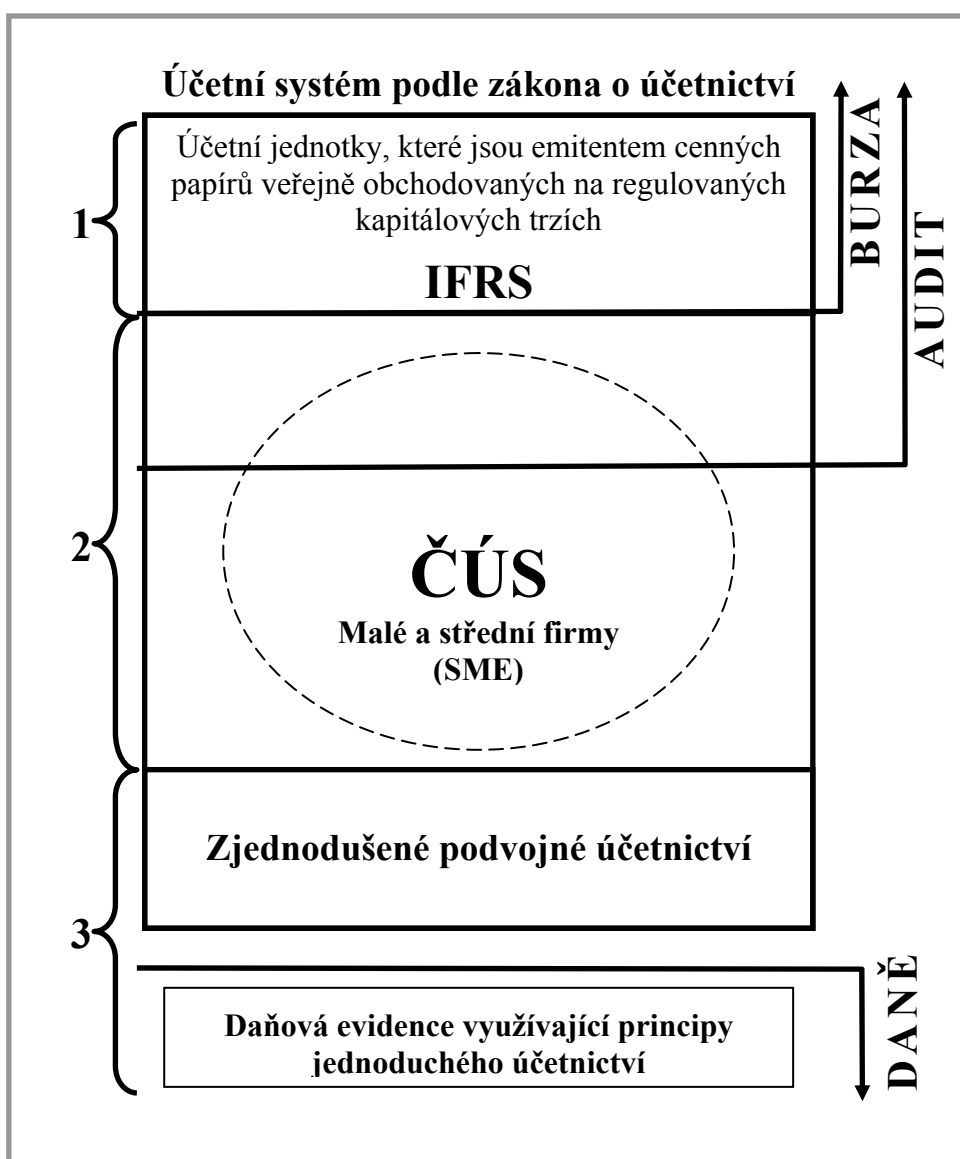
Ministerstvo financí jako tvůrce a předkladatel textu zákona o účetnictví však hájí názor, že se o žádné nedorozumění nejedná a formulace je v zákoně použita v dané podobě záměrně a vědomě, přičemž jejím cílem není, aby podniky pouze konvertovaly účetní závěrky sestavené na základě účetních zápisů vedených v souladu s českými účetními předpisy na závěrky podle IFRS, ale aby v souladu s IFRS již prvotně zachycovaly své transakce na účtech. Zásadním argumentem pro to je názor, že požadavkům na sestavení závěrky, která je ve shodě se všemi požadavky všech platných IFRS (tak jak to IFRS vyžaduje) není možno vyhovět, pokud již prvotní záznamy nejsou vedeny (není účtováno) v souladu s IFRS a konverze na IFRS z „českého“ účetnictví je nepostačující.

Ať již byla geneze a příčiny uvedeného znění citovaného ustanovení zákona o účetnictví jakékoliv, nelze s ním po podrobném prozkoumání možností a rizik konverzí účetních závěrek než souhlasit. Splnění obsahových a kvalitativních požadavků kladených na informace vykazované v účetních výkazech a příloze k nim sestavených plně v souladu

s IFRS je jen obtížně splnitelné na základě účtování prováděného podle Českých účetních standardů (ČÚS). Přesto, že IFRS účtování neregulují (a je lhostejné zda to není jejich záměr, či to není prakticky proveditelné a účelné) předpokládají, že bude prvotní zachycování transakcí v účetním systému přizpůsobeno účetní jednotkou tak, aby mohly být požadavky kladené IFRS na účetní závěrku plně, efektivně a průkazně splněny. Koncepce oceňování a uznávání položek účetních výkazů a požadavky na zveřejňování informací v příloze k účetním výkazům jsou v případě ČÚS a IFRS tak rozdílné, že tyto rozdíly lze jen obtížně vyřešit konverzí účetní závěrky. Rozdílné koncepce obou účetních systémů nezasahují ve svých důsledcích jen zůstatky na analytických účtech, ale mnohdy již prvotní operativní evidence zásob, dlouhodobých aktiv, pohledávek a závazků, vykazované výnosy apod., což lze řešit restrukturalizací účetní závěrky nebo obrátové předvahy řešit jen obtížně. Možné způsoby konverze závěrky včetně výhod, nevýhod a rizik jsou řešeny podrobněji v dále uvedené samostatné kapitole.

Pro hlubší pochopení problémů konverze účetních závěrek na IFRS je nezbytné se stručně zmínit o strukturování účetního systému, které zahájila novela zákona o účetnictví, která implementovala IFRS a provedla takové další změny v účetních systémech v ČR, že jsme se dostali do situace, kdy je české účetnictví strukturováno zhruba podle následujícího schématu:

Obr. 1: Účetní systém podle zákona o účetnictví



Kategorie 1

Velké podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách. tyto podniky musí použít jak pro účtování, tak pro vykazování IFRS, což pro ně znamená významný zásah do jejich stávajících informačních systémů, a to jak po stránce programového vybavení, organizačních opatření, oběhu dokladů, rekvalifikace účetních apod. (viz i dále). Po plné implementaci IFRS do svého informačního systému však nadále nemusí sestavovat účetní závěrku podle ČÚS a vedou tak jedno účetnictví s jednou účetní závěrkou. Technickým problémem zůstává vyčíslení daňového základu, tak jako by byly použity české účetní předpisy (viz následující podkapitola).

Kategorie 2

Z hlediska účetní legislativy tzv. „malé a střední podniky“. V praxi se však může jednat o velmi velké podniky (větší než řada firem v předchozí kategorii), které se však liší tím, že nejsou emitentem cenných papírů obchodovaných na burze. Tím je však zpravidla jejich mateřská společnost, čímž se takové společnosti dostávají do nepříjemné situace z hlediska účetnictví, protože pro své statutární účtování a výkazy musí provádět podle Českých účetních standardů, avšak výkaznictví svým akcionářům a pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky musí provádět podle IFRS. Dobrovolné použití IFRS pro tuto kategorii společností český zákon o účetnictví nezná. V takovém případě vzniká řada otázek: které účetní zápisy jsou primární, lze z jedné účetní zápisu sestavit dvě kvalitní koncepčně odlišné účetní závěrky (podle ČÚS a IFRS), musí se vést paralelně dvojí účtování nebo lze závěrku IFRS vytvořit pouze konverzí ze závěrky nebo účtování podle ČÚS?

Kategorie 3

Do této kategorie patří malé podniky, které jsou z hlediska regulace účetnictví nezajímavé, jejich účetní závěrky nejsou auditované ani zveřejňované, protože na tom není v jejich případě veřejný zájem. Takové firmy vedou buď zjednodušené podvojně účetnictví podle zákona o účetnictví, nebo vedou jednoduché účetnictví, které je v současné době upraveno formou daňové evidence zákonem o dani z příjmu.

Z uvedeného rozdělení jasně vyplývá, že v otázkách implementace IFRS, je třeba se dále zabývat pouze prvními dvěma skupinami společností a v otázce možností a rizik konverze účetních závěrek pak zejména druhou skupinou společností.

K daňovým souvislostem implementace IFRS

§ 23 odst. 2 písm. a)

„Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. „

Přesto, že to bylo záměrem MF schváleným ministrem financí v roce 2000, tak nedošlo v ČR k oddělení účetnictví a daní. Daňový základ pro potřeby daně z příjmu vychází nadále z hospodářského výsledku vyčísleného v účetnictví, jehož výše (a tedy i výše daňového základu) je ovlivňována účetními předpisy (nebo standardy).

Tato situace je dlouhodobě nevyhovující a znamená ve svém důsledku permanentní sladování účetních a daňových předpisů. V případě použití IFRS, by tato situace znamenala, že daň z příjmu vybíraná v ČR by byla ovlivňována regulací účetního výkaznictví prováděnou tvořenou zahraniční neziskovou soukromou profesní organizací (IASCF/IASB), což je z hlediska řízení daňových příjmů českého státu a jeho daňové suverenity zjevně nepřijatelné a vyústilo to v uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů, které ukládá účetním jednotkám zjistit hospodářský výsledek pro daňové účely podle ČÚS i v případě, že pro účetní výkaznictví používá účetní jednotka primárně IFRS, což jí nařizuje zákon o účetnictví.

Cílovým řešením by mělo být vytvoření koncepčně zcela nového zákona o daních z příjmu (ne jen novela stávajícího) včetně rozdělení stávajícího jednoho zákona na samostatný zákon o daních z příjmu fyzických osob a dani ze zisku právnických osob. Nově vytvořený zákon o dani ze zisku právnických osob by měl specifikovat samostatně a nezávisle na účetní regulaci daňový základ tak, aby jakékoliv změny v účetní regulaci, použitý systém účtování a účetního výkaznictví a jeho změny nijak takto specifikovaný daňový základ neovlivňovaly.

Z popsané situace vyplývá obtížně beze zbytku splnitelná povinnost společností spadajících v Obrázku 1 do první kategorie společností, tj. těch, které jsou emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů a účtujícími a vykazujícími plně podle IFRS, a to vyčíslit svůj daňový základ jako by účtovaly podle Českých účetních předpisů. Tyto společnosti tedy sestaví a odevzdají finančnímu úřadu účetní závěrku (a v tomto případě zejména výsledovku) podle IFRS a vyčíslí v ní svůj hospodářský výsledek v souladu s IFRS a tento hospodářský výsledek podle IFRS bude rovněž předmětem rozdělení akcionářům, jejich daňové přiznání však musí začínat hospodářským výsledkem vyčísleným podle ČÚS, tedy tak, jako by podle IFRS neúčtovaly. Úplné splnění takového požadavku je obtížné, v mnoha případech nemožné a každopádně z hlediska informačního systému takového podniku velmi neefektivní.

Možné varianty konverze účetní závěrky z ČÚS na IFRS

Následující schémata a text popisují varianty řešení situace účetních jednotek spadajících v Obrázku 1 do druhé kategorie, tj. situace, kdy jsou prvotní informace účtovány na základě dokladů primárně podle Českých účetních standardů (ČÚS) a závěrka podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) vznikne konverzí. Daňové přiznání je vždy sestaveno z účetnictví vedeného podle ČÚS.

Výše uvedená situace nastává zejména u společností, které nejsou emitentem cenných papírů veřejně obchodovaných na regulovaných kapitálových trzích, na něž se tedy nevztahuje §19, odst. 9 zákona o účetnictví² (tj. společnosti spadající v našem Obrázku 1 do druhé skupiny), avšak akcionáři nebo jiné subjekty (věřitelé, banky, obchodní partneři, analytici apod.) vyžadují předložení účetní závěrky podle IFRS. Pokud je mateřská společnost emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů, pak vyžaduje předložení účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS pro potřeby konsolidace.

² Bohužel koncepce zákona o účetnictví, zmíněného odstavce, ale i ostatních účetních a daňových předpisů ČR není koncipována tak, aby použití IFRS bylo povinné pro společnosti, které jsou emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů, avšak dobrovolné pro ostatní (například auditované) společnosti. Společnost, která není emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů, ale musí vykazovat informace v souladu s IFRS mateřské firmě pro potřeby konsolidace se tak dostává do nepříjemné situace vyžadující konverzi účetních závěrek se všemi negativními dopady.

Účetní jednotka se tak dostává do střetu dvou zájmů (požadavků): v ČR je povinna na základě českých právních předpisů účtovat a vykazovat v souladu s ČÚS, vlastníkově (a jiným subjektům) musí „reportovat“ podle IFRS:

- vyhovět co nejlépe ČÚS a minimalizovat tak riziko pokut a doměrek v ČR (v tomto případě však bude obtížně splnit požadavky na závěrku podle IFRS na které závisí investorské, obchodní a finanční vztahy podniku)
- přizpůsobit své účtování co nejvíce potřebám sestavení účetní závěrky podle IFRS a zabezpečit tak její kvalitu, která je důležitá pro investorské, obchodní a finanční vztahy podniku a pro úspěšný audit této závěrky, která vstupuje do konsolidované závěrky skupiny (v tomto případě se však může dostat na hranu splnění požadavků ČÚS a daňových předpisů, což přináší riziko pokut a doměrek).

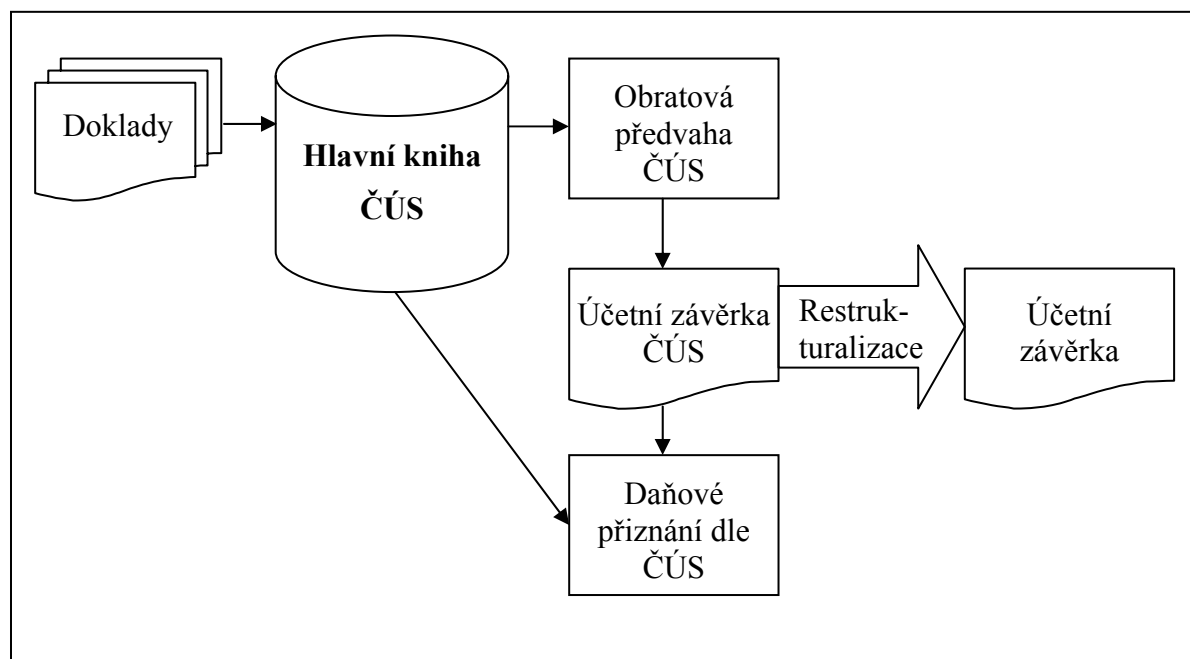
Při konverzi účetní závěrky na IFRS je možno postupovat v zásadě třemi základními způsoby:

1. Konverze na úrovni účetních výkazů
2. Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obrátové předvaze)
3. Konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách)

Ad 1. Konverze na úrovni účetních výkazů

Konverze účetní závěrky je provedena na úrovni řádků účetních výkazů, které jsou restrukturalizovány do nové účetní závěrky

Obr. 2: Schéma konverze na úrovni účetních výkazů



Výhody

Toto řešení je rychlé, technologicky a organizačně nenáročné. Nevyžaduje prakticky žádné úpravy stávajícího informačního systému. Toto řešení je mimo vlastní rutinní funkce

informačního systému (například v Excelu) a může rychle a levně reagovat na změny jak v ČÚS, tak i v IFRS.

Nevýhody

Konverze je prováděna mimo vlastní podnikový informační systém, jednorázově, ručně (většinou v Excelu apod.). Postup je náchylný na chyby a trpí nedostatkem průkaznosti. Takto provedená konverze je jen velmi hrubá a obtížně může reflektovat detailnější rozdíly v oceňování a vykazování jednotlivých složek účetní závěrky.

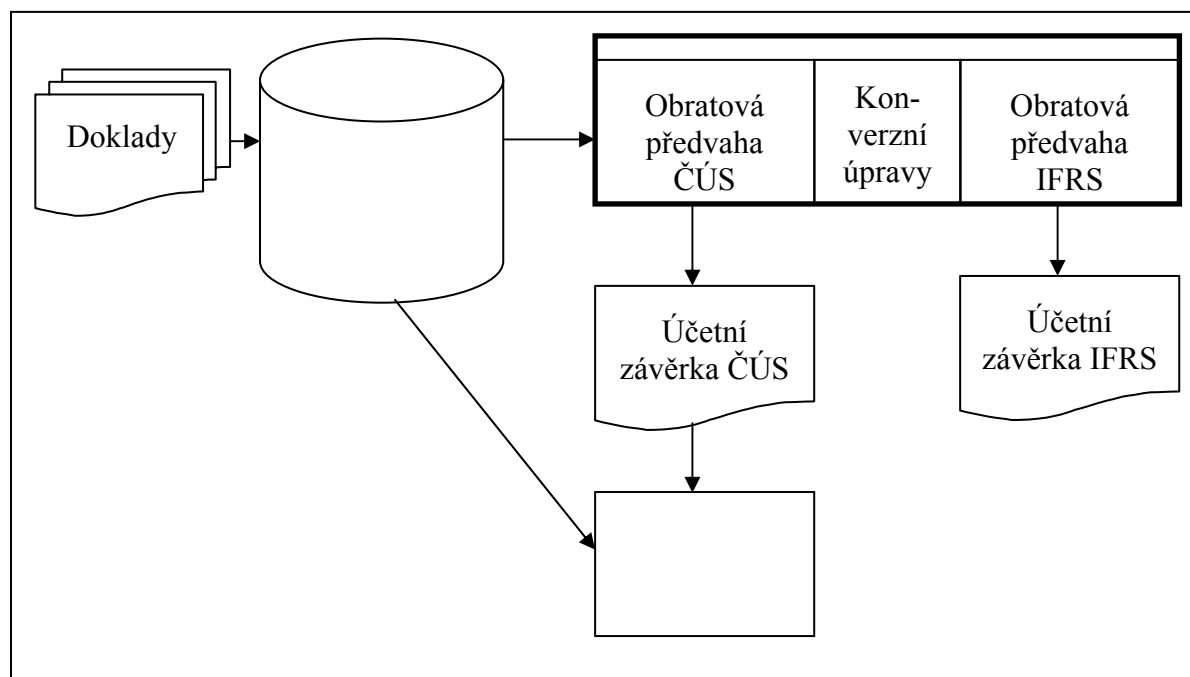
Rizika a omezení

Takto je možné konvertovat jen takové závěrky, v jejichž případě spočívají rozdíly mezi ČÚS a IFRS pouze ve struktuře účetních výkazů. Tato situace připadá v úvahu jen ve výjimečných případech takových společností, které buď vůbec nevykazují dlouhodobá aktiva, zásoby, rezervy, dlouhodobé pohledávky a závazky apod. nebo je jejich obsah a struktura triviální, což může být případ založených neaktivních společností, společností poskytující pouze služby jako jsou auditorské a poradenské společnosti apod. Obsahová správnost konvertované závěrky musí být zabezpečována organizačními opatřeními mimo standardní funkce informačního systému podniku. Konvertovaná závěrka nereaguje automaticky například na změnu účtování společnosti podle ČÚS.

Ad 2. Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obrátové předvaze)

Konverze účetní závěrky je zabezpečena prostřednictvím vhodné konstrukce účtového rozvrhu a účtování na analytických účtech, které jsou v obrátové předvaze, restrukturalizovány a upraveny tak, aby vznikly nově strukturované zůstatky podle IFRS a z nichž je sestavena účetní závěrka konvertovaná na IFRS.

Obr. 3: Schéma Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obrátové předvaze)



Výhody

Toto řešení je rychlé, technologicky a organizačně nenáročné. Vyžaduje pouze pečlivou přípravu účtového rozvrhu a dodržování čistoty účtování na jednotlivých analytických účtech. Vlastní úpravy a restrukturalizaci zůstatků obrátové předvahy a sestavení výkazů dle IFRS je možné provést mimo rutinní funkce informačního systému (například v Excelu) nebo lépe za pomoci nově implementovaných funkcí programu pro vedení účetnictví, který umožní definovat restrukturalizační operace a přiřazení upravených zůstatků analytických účtů jednotlivým položkám účetní závěrky konvertované na IFRS tak, že provedení vlastní konverze se stane standardní funkcí informačního systému.

Nevýhody

Pokud je konverze prováděna mimo vlastní podnikový informační systém, (například v Excelu apod.), je postup náchylný na chyby a trpí nedostatkem průkaznosti. Podrobnost a přesnost provedené konverze závisí na podrobnosti účtového rozvrhu (počtu analytických účtů) a dodržování čistoty na nich. Tímto postupem není možné provádět konverzi až na úrovni jednotlivých transakcí.

Rizika a omezení

Takto je možné konvertovat jen takové závěrky, v jejichž případě spočívají rozdíly mezi ČÚS a IFRS pouze v zůstatcích na analytických účtech. Oproti postupu popsanému v předchozím bodě 1, je možno vhodným přizpůsobením účtového rozvrhu a pravidel účtování na jednotlivých analytických účtech.

Rizika spočívají v nehomogenosti zaúčtování na jednotlivých analytických účtech. Omezením je obtížné řešení rozdílných operativních evidencí (zásob, dlouhodobých aktiv, saldokont apod.).

Přes určité nevýhody a rizika je tento postup kompromisem mezi prvním a třetím způsobem konverze a je také podniky nejčastěji využíván. Pro toto řešení existuje největší podpora ve funkcích programových produktů pro vedení účetnictví.

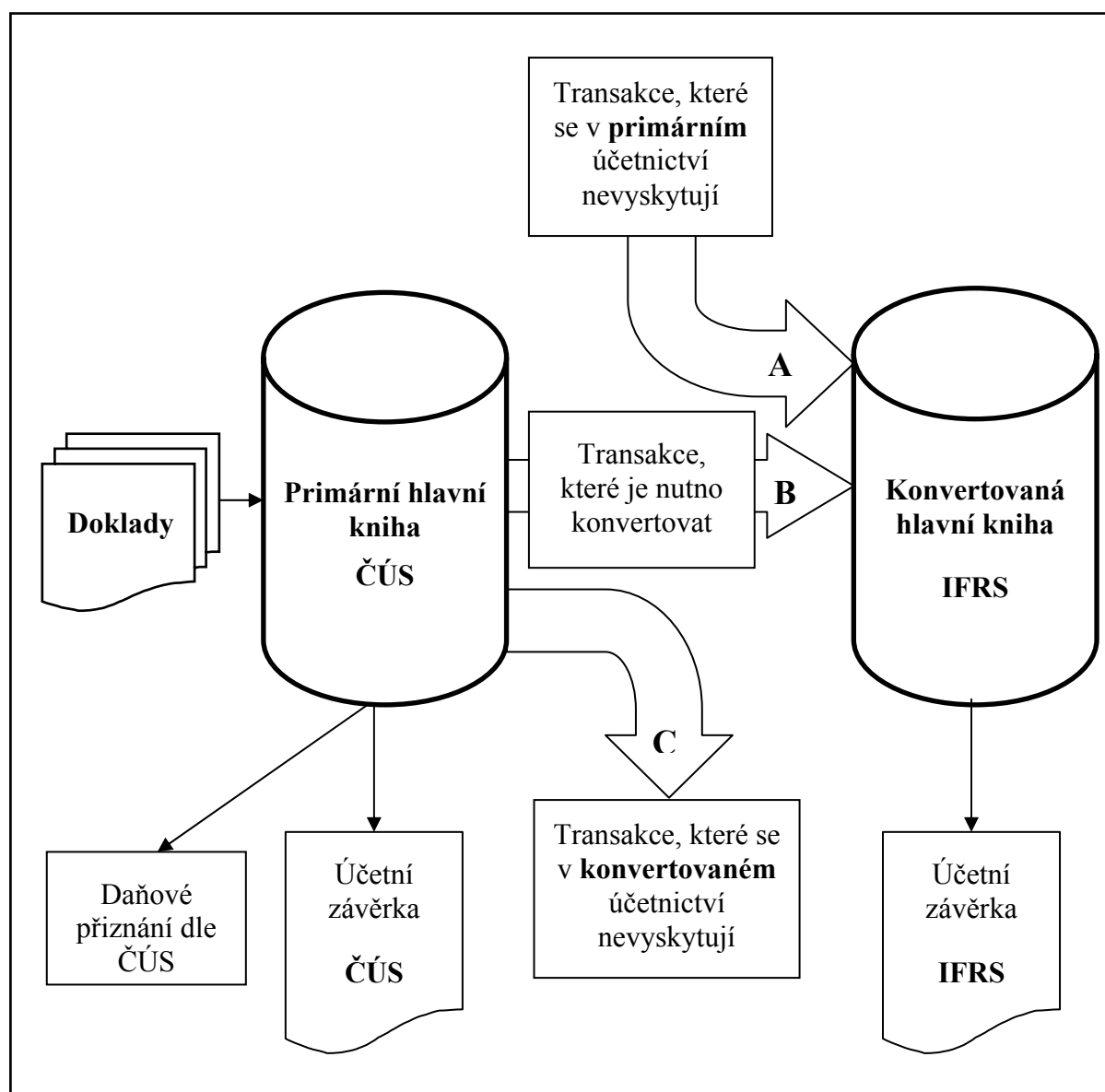
Ad 3. Konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách)

Konverze je zajištěn již na úrovni jednotlivých transakcí, které jsou účtovány paralelně do oddělených hlavních knih produkujících samostatné a oddělené (na účetní výkazy jak podle ČÚS, tak i podle IFRS).

Parametry konverze jsou určeny pro každou účetní operaci, která je prvotně zaúčtována do primárního systému (například ČÚS) a odpovídající funkce programového vybavení pro vedení účetnictví ji okamžitě podle nastavených parametrů zaúčtuje ještě jednou do paralelně vedené hlavní knihy například podle IFRS).

Při správném nastavení informačního systému (které je náročné na znalosti, čas i finanční prostředky) je možno dosáhnout prakticky ideálního stavu, kdy jsou v maximální možné míře automaticky vedeny paralelně dvě relativně nezávislé účetnictví produkující oddělené sady účetních výkazů, plně vyhovující požadavkům dané regulace a na sobě nezávislých.

Obr. 4: Konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách)



Poznámky ke schématu v Obr. 4:

Transakce kategorie A nemohou vzniknout automatickou konverzí z účetních zápisů podle ČÚS a musí být vloženy (zaúčtovány) do hlavní knihy podle IFRS samostatně.

Transakce kategorie B musí být restrukturalizovány, přeceněny a zaúčtovány automaticky na základě zadaných parametrů do odpovídajících funkcí programového vybavení pro vedení účetnictví.

Transakce kategorie C jsou bezproblémové, protože se jedná o operace účtované pouze do hlavní knihy podle ČÚS, které nemají svoji analogii podle IFRS a nejsou tedy nijak konvertovány.

Výhody

Toto řešení nabízí nejkvalitnější zpracování konvertované závěrky, je možno vyhovět všem i detailním požadavkům na účtování a sestavení účetní závěrky jak podle ČÚS, tak i podle IFRS. Řešení využívá (a vyžaduje) odpovídající funkce a nastavení informačního systému, které zabezpečují konverzi závěrky prakticky on-line, rutinními funkcemi přímo v rámci informačního systému bez nutnosti opatření mimo něj (účetový rozvrh, Excel apod.).

Nevýhody

Řešení je vysoce náročné na implementaci vhodných programových nástrojů a na údržbu parametrizace těch funkcí, které zabezpečují konverzi účetních transakcí.

Rizika a omezení

Rizikem je nezvládnutí implementace a údržby parametrizace konverzních funkcí. Celý proces představuje rozsáhlý zásah do stávajícího informačního systému mající povahu projektu vyžadujícího projektovou přípravu, řízení, financování atd. V případě nezdaru projektu mohou být negativní dopady nedozírné povahy.

Takové řešení je vhodné v případech, kdy jsou nároky na kvalitu obou účetních závěrek vysoké, a předpokládá se, že tento stav bude trvat relativně dlouho dobu, aby se vynaložené úsilí a finanční prostředky vyplatily.

Volba schématu konverze účetní závěrky

Rozhodování, kterou z výše uvedených tří variant konverze závěrky zvolit v konkrétních podmínkách účetní jednotky není jednoduchou úlohou a vyžaduje zhodnocení řady parametrů a jejich porovnání s krátkodobými i dlouhodobými cíly podniku v oblasti svého informačního systému, jeho funkcí a účetního výkaznictví. Jde o rozhodnutí, které musí být učiněno vrcholovým managementem na základě doporučení odborných účetních pracovníků a na základě schválení mateřskou společností a po konzultaci s auditorem.

Stručná rekapitulace hlavních přetrvávajících rozdílů mezi ČÚS a IFRS

Rozvaha

- Některá nehmotná aktiva podle ČÚS nesplňují kritéria IAS 38 (například zřizovací výdaje apod.). IAS 38 rozlišuje jasně výzkum a vývoj – náklady na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností (vývojem) se mohou aktivovat až od okamžiku splnění kritérií pro uznání aktiva. Goodwill se dle IFRS neodepisuje. Důsledkem jsou odlišnosti v evidenci, ocenění a odepisování nehmotných aktiv.
- Dlouhodobá hmotná aktiva se podle IFRS odepisují komponentně. Položky dlouhodobých aktiv jsou podle IFRS identifikovány tak, aby byly homogenní z hlediska své doby životnosti a ne podle svého „technicko ekonomického určení“, jak je tomu dle ČÚS. Náklady na rozsáhlé opravy se aktivují a odepisují a jejich důsledkem může být prodloužení doby životnosti daného aktiva. Při odepisování se počítá se zbytkovou hodnotou, pokud je relevantní. Povoleno je přecenění i nad pořizovací cenu a použití

reálné hodnoty pro oceňování. Důsledkem uvedených rozdílů jsou rozdíly mezi evidencí, účetními hodnotami a odpisy dlouhodobých aktiv podle ČÚS a IFRS.

- Předměty užívané nájemcem na základě smlouvy o finančním pronájmu musí být dle IAS 17 vykázány v rozvaze nájemce. Současně musí být vykázána celková hodnota závazku z titulu leasingu, a to ve své současné hodnotě. Náklady leasingu se rozpadávají podle IFRS na odpis předmětu leasingu a na úrok. Odpis předmětu leasingu je dán jeho životností a ne trváním leasingové smlouvy. Důsledky IAS 17 se týkají rovněž účtování pronajímatele.
- Nemovitosti, které podnik neužívá pro svoji činnost, se považují za finanční investice podle IFRS 40, přičemž se preferuje jejich ocenění v reálné hodnotě bez odpisu. Odlišně od ČÚS jsou chápány následné výdaje na ně a náklady na jejich opravy. Důsledkem jsou odlišnosti mezi evidencí nemovitostí podle ČÚS a podle IFRS.
- Při ocenění zásob vlastní výroby se preferují skutečné náklady a změna stavu zásob se provádí úpravou nákladů a ne výnosů. Zahrnování režii do ceny zásoby vlastní výroby je přísněji a přesněji vymezeno – do tohoto ocenění zásob vlastní výroby není možno zahrnout náklady, které nejsou vynaloženy na výrobou dané zásoby (skladování dokončených výrobků, doprava k zákazníkovi, neobvyklé zmetky a škody, administrativní náklady nesouvisející přímo s výrobou, režie připadající na nevyužitou výrobní kapacitu apod.). Zemědělské zásoby se oceňují převážně v reálných hodnotách. Významné a dlouhodobé náhradní díly se nepovažují za zásoby, ale za odepisovaná dlouhodobá aktiva.
- Významné dlouhodobé pohledávky a závazky musí být vykazovány v současné hodnotě, tj. odúročeny diskontní sazbou vyjadřující časovou hodnotu peněz. Důsledkem jsou odlišné hodnoty saldokont dlouhodobých pohledávek a závazků podle ČÚS a podle IFRS.
- V případě nejrozličnějších statutárních fondů (zejména sociálních, stimulačních apod.) je nutno posoudit, zda jsou skutečně vlastním kapitálem (účelově vázaným nerozděleným ziskem) nebo spíše rezervou na sociální výdaje.
- Rezerva je podle IFRS závazek, kterého se není možno jednostranně zbavit, což rezervy na opravy podle ČÚS ze své podstaty nesplňují. Rezerva se může podle IFRS tvořit jak do nákladů, tak i do pořizovací ceny aktiva a musí se diskontovat, pokud je dopad časové hodnoty peněz významný. Důsledkem je zcela odlišná evidence rezerv a případné dopady rezerv do pořizovacích cen dlouhodobých aktiv.

Výsledovka

- Výnosy jsou na rozdíl od ČÚS přesně definovány IAS 18, jejich součástí nejsou změny stavu nedokončené výroby, polotovárů a výrobků ani aktivace dlouhodobých aktiv, splátkové prodeje jsou diskontovány, nelze vykázat takové výnosy, u nichž by již v okamžiku jejich vzniku byla pochybnost o jejich realizovatelnosti, nelze vykázat výnosy, na jejichž dosažení nebyl ještě vynaložen žádný náklad apod. Důsledkem bude jiná výše a průběh výnosů podle ČÚS a podle IFRS a rovněž s tím související evidence pohledávek (saldokonto).

- Výsledovka podle IFRS je častěji sestavována v účelovém členění, než je tomu zvykem v ČÚS. Pro sestavení účelové výsledovky je nutno vytvořit nezbytné organizační předpoklady.
- Výsledovka podle IFRS nezná mimořádné položky – ty, které byly vykázány podle ČÚS je nutno individuálně posoudit a převést je podle jejich povahy do jiné části výsledovky nebo zúčtovat proti vlastnímu kapitálu.
- ČÚS neupravuje ukazatel zisku na akcii (EPS), který je podle IAS 33 povinou součástí výsledovky.

Ostatní

- ČÚS neznají koncepci aktiv určených k prodeji a ukončovaných činností podle IFRS 5. ČÚS nevyžadují oddělené vykázání a přecenění ukončované činnosti. Důsledkem je oddělení ukončovaných činností ve výkazech IFRS a jejich přecenění oproti ČÚS.
- ČÚS neznají koncepci stavebních smluv podle IAS a tedy princip rozvržení celkového zisku ze smlouvy podle procenta dokončení zakázky. Důsledkem jsou rozdíly v účtování a vykazování nedokončení výroby, výnosů a závazků z titulu přijatých záloh.
- ČÚS neznají koncepci vykazování podle segmentů, které požaduje IAS 14. Důsledkem je nezbytnost vytvoření organizačních předpokladů, které umožní vykázání podle segmentů v závěrce podle IFRS.
- ČÚS neznají koncepci mezitímní účetní závěrky podle IAS 34, který požaduje sestavení mezitímní závěrky za kratší období než je rok prakticky podle stejných postupů, jako pro závěrku roční. Obsah mezitímní závěrky podle ČÚS není garantován. Pro splnění požadavků IAS 34 je nezbytné vytvořit takové organizační a pracovní postupy, aby se v zásadě mezitímní závěrka svým obsahem a kvalitou blížila řádné roční účetní závěrce.
- ČÚS neznají úpravu plateb prováděných akcemi podle IFRS 2, který se v praxi vztahuje zejména na manažerské opční smlouvy na akcie, jako formu odměňování nahrazující z podstatné části mzdové náklady.
- IFRS mají přesně popsany postup snížení hodnoty aktiv a jeho případný zvrát (zrušení) podle IAS 36, který je odlišný od ČÚS zejména koncepcí zpětně získatelné částky. Důsledkem může být odlišné ocenění aktiv podle ČÚS a IFRS.
- ČÚS nelpí přísně na oddělení čistého zisku za období od rozvahových zisků a ztrát (gain/loss) a na zabezpečení konzistence a srovnatelnosti účetních závěrek. Podle IAS 8 musí být opravy chyb a změny metod vykázány vždy retrospektivně včetně přehodnocení (znovuvykázání) účetních výkazů, což je podle ČÚS řešeno nesystematicky a odlišně v jednotlivých konkrétních případech.
- Účetní řešení podnikových kombinací podle IFRS je odlišné od postupů ČÚS a českého obchodního práva. ČÚS a IFRS se liší v koncepci a zacházení s goodwillem.
- Účetní řešení finančních nástrojů a jejich derivátů podle IAS 32 a IAS 39 se v konkrétních okolnostech liší od ČÚS.

Uvedený přehled není úplným výčtem všech rozdílů mezi ČÚS a IFRS představuje pouze stručný popis hlavních a zásadních rozdílů mezi účtováním a vykazováním podle českých účetních předpisů a IFRS.

Prakticky všechny uvedené rozdíly budou mít dopad na výši hospodářského výsledku a tedy i na daňový základ a budou tudíž vyžadovat dokumentaci a rozpis pro potřeby sestavení daňového přiznání.

Závěr

1. Přestože IFRS jsou svou podstatou i obsahem zaměřeny na regulaci účetního výkaznictví a ne běžného účtování, je velmi obtížné splnit požadavky na účetní závěrku sestavenou podle IFRS, pokud primární účetnictví je vedeno podle ČÚS. V případě, že není možno přímo v IFRS účtovat, je pro zabezpečení kvality závěrky konvertované z ČÚS na IFRS vytvořit organizační a technologické předpoklady v informačním systému podniku, které představují významný zásah do stávajícího řešení. Takový přechod představuje projekt se všemi nezbytnými okolnostmi jeho řízení a financování.
2. Klíčovou roli v kvalitě a úspěšnosti přechodu na IFRS hraje správná implementace úprav stávajícího nebo nového vhodně zvoleného informačního systému.
3. Řada přetrvávajících rozdílů mezi ČÚS a IFRS je tak závažné povahy, že jejich řešení není možno provést pouhými převody zůstatků analytických účtů nebo dokonce pouze restrukturalizací účetních výkazů. Rozdíly mezi ČÚS a IFRS nezasahují jen vlastní účtování a tedy stavy na účtech, ale již prvotní operativní evidence, které je nutné buď vést paralelně v obou systémech, nebo mít přizpůsobeny funkce programového produktu používané v rámci podnikového informačního systému tak, aby byl schopen poskytovat z jediného vstupu informace vyhovující požadavkům obou účetních systémů a předat je také k odlišnému zaúčtování do účetnictví.
4. V případě přechodu z ČÚS na IFRS je potřeba počítat s významnými skokovými změnami v hodnotách většiny ukazatelů výkonnosti a finanční pozice společnosti, které mohou mít rovněž dopady na hodnocení a odměňování managementu a dividendovou politiku. IFRS důrazně dbá na oddělení výsledků hospodaření za účetní období, které důsledkem činnosti podniku a je pod kontrolou jeho managementu (vykazované ve výsledovce) od rozvahových zisků a ztrát (gains/losses), které nejsou výsledkem činnosti podniku, nejsou pod jeho kontrolou anebo vznikly za jiná období (vykazované jako změna vlastního kapitálu).
5. Za určitých okolností mohou mít změny finančních ukazatelů dopady i na vztahy podniku k jeho okolí, například na smluvní vztahy a jejich důsledky apod. Takovým příkladem mohou být podmínky úvěrových a leasingových smluv vázané například na obrát, zadluženost, likviditu apod.
6. Změny, které představují přechod od ČÚS na IFRS představují v drtivé většině případů návrat k normalitě, k uplatnění přednosti obsahu před formou a znamenají tedy zkvalitnění informací produkovaných účetnictvím. Výsledkem je vyšší využitelnost a spolehlivost účetních informací pro externí uživatele, ale i pro vnitřní hodnotové řízení společností. Přechod na IFRS umožňuje (a vyžaduje) užší integraci finančního a manažerského účetnictví a zvyšuje použitelnost údajů finančního účetnictví pro řízení a rozhodování managementu.

7. Vzhledem k tomu že první řádná roční závěrka podle IFRS se bude v ČR sestavovat (v případě veřejně obchodovaných společností) ta rok 2005 až začátkem roku 2006. Bude možné vyhodnotit úspěšnost, hlavní problémy, náklady a dopady přechodu na IFRS až v příštím roce. Tato problematika se netýká jen českých firem, ale zhruba 7 000 společností v Evropské unii. Již dnes je možno konstatovat, že se jedná o dosud největší tak zásadní a tak rozsáhlou změnu v účetním výkaznictví v Evropě. Důsledky se neomezují jen na podnikovou sféru, ale zasahují celý systém profesního vzdělávání, oblast auditingu, vzdělávání nových účetních profesionálů a rekvalifikaci stávajících, celý kapitálový trh, investiční rozhodování, bankovní systém, národní a nadnárodní statistiky ap.

Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS

Ladislav Mejzlík

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá problematikou implementace IFRS do české účetní a daňové legislativy. Hlavním tématem článku jsou možnosti a rizika řešení konverze účetních závěrek sestavených podle českých účetních standardů (ČÚS) na IFRS v informačních systémech podniků. V závěru obsahuje příspěvek rovněž stručnou rekapitulaci hlavních rozdílů mezi Českými účetními standardy (ČÚS) a IFRS. Závěry příspěvku shrnuje rovněž dopady implementace IFRS na hodnotové vykazování výkonnosti, finanční pozice a řízení společností obecně.

Klíčová slova: Implementace IFRS, Konverze účetních závěrek, Účetní informační systémy.

Possibilities and Risks of the Translation of the Czech Financial Statements to IFRS by Accounting Information Systems

ABSTRACT

Article focuses on issues of the IFRS implementation into the Czech accounting and tax legislation. Main topic is possibilities and risks of the conversion methods used for translation of the financial statements based on Czech Accounting Standards (CAS) to financial statements which follow the IFRS by accounting information systems. At the end of the article are mentioned the main requirements differences between Czech Accounting Standards (CAS) and IFRS. Conclusions of the article summarize the IFRS implementation impact on performance reporting, financial position and management of the company generally.

Key words: IFRS implementation, translation of the financial statements, accounting information systems.

JEL classification: M41