

# Proces harmonizace účetního výkaznictví v Evropské unii<sup>#</sup>

*Libuše Müllerová\**

Vstupem do Evropské unie dne 1. 5. 2004 se stala Česká republika součástí evropského společenství a převzala na sebe závazek přijmout i pravidla, která se snaží minimalizovat rozdíly v ekonomickém prostředí jednotlivých členských států. Týká se to i oblasti účetnictví a účetního výkaznictví, kde srovnatelnost a tedy i srozumitelnost účetních informací je pro jejich uživatele jedním ze základních požadavků. Součástí tohoto procesu je i přijetí Mezinárodních účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IAS/IFRS) Evropskou unii. Povinnost sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS byla pro obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, zakotvena i do českého účetního práva.

## 1 Vliv historických tradic

Účetní závěrka (rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha) je zhuštěná informace o podniku. Podává obraz o jeho majetkové a finanční situaci k určitému okamžiku, tj. k datu jejího sestavení (ačkoliv v poslední době se tlakem kapitálových trhů a jejich globalizace začíná do účetních závěrek částečně promítat i budoucnost účetních jednotek vlivem účtování o derivátech a jejich vykazování).

Účetní systémy a na ně navazující účetní výkaznictví se v různých zemích vyvíjely v závislosti na jejich historických tradicích (Müllerová – Vančurová, 2003, s. 5). Faktory, které tento vývoj nejvýrazněji ovlivňovaly, jsou zejména

- povaha právního systému,
- způsoby zajišťování kapitálu,
- vztah účetního a daňového systému.

**Povaha právního systému** ovlivňuje i způsob národní regulace účetnictví. Z tohoto hlediska lze vysledovat dvě základní koncepce, označované jako anglosaská, založená na zvykovém právu a kontinentální, vycházející z tradic římského práva. Rozdíl v existujícím právním systému ovlivňuje podstatným způsobem účetnictví a účetní výkaznictví z hlediska významu kladeného na dodržování obecně uznávaných a praxí přijímaných účetních zásad jako výrazu zvykového práva či dodržování zákonů jako výrazu centrální regulace.

**Zajišťovat kapitál** pro podnikatelskou sféru lze buď prostřednictvím emisí akcií na burze, nebo formou bankovních úvěrů. Tam, kde informace z účetní závěrky slouží jako informace pro potenciální investory, tj. tam, kde existuje rozvinutý a dobře fungující kapitálový trh, je v zájmu samotných podniků podávat správné a průhledné informace, které ovlivňují cenu

---

<sup>#</sup> 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.

<sup>\*</sup> Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. – profesorka; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <muller@vse.cz>.

jejich akcií na trhu. V podmínkách převažujícího úvěrování podniků formou bankovních nebo obchodních úvěrů nevychází obvykle motivace k zajištění dobré vypovědací schopnosti účetní závěrky zevnitř, ale podniky jsou k tomu motivovány zvnějšku, nejčastěji vládou nebo daňovými úřady.

**Vztah účetnictví a daní** výrazně ovlivňuje konkrétní účetní soustavu tehdy, jestliže může být výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví použit jako podklad pro zjištění základu daně z příjmů. Pokud předpisy stanoví, že základem pro výpočet daně z příjmů je účetní závěrka (a to je vlastní systémům se silnější centrální regulací), mají podniky zpravidla snahu minimalizovat účetní výsledek hospodaření (a tedy daňový základ) a v rámci povolených pravidel zvyšovat své náklady, případně minimalizovat výnosy. Naopak tam, kde je účetnictví nezávislé na výpočtu základu daně, ale výsledek hospodaření slouží k jiným účelům, např. k odměňování podnikového managementu, převládají tendence na jeho „vylepšování“ nadhodnocováním výnosů, jak jsme toho byli svědky v nedávné minulosti v souvislosti s účetními skandály.

Z uvedeného vyplývá, že existuje podstatný rozdíl mezi různými přístupy a tradicemi k požadavku na **věrné a poctivé zobrazení majetkové a finanční situace podniku** (účetní jednotky) v účetní závěrce. Požadavek mezinárodní harmonizace, jehož snahou je tyto přístupy sblížovat, je přirozeným důsledkem pohybu osob a kapitálu v mezinárodním měřítku, růstu počtu nadnárodních společností a rozvoje mezinárodního kapitálového trhu zejména formou obchodování s cennými papíry na světových burzách.

## 2 Harmonizační proces

O uznání na mezinárodní úrovni, zejména pak na světových burzách, spolu soutěží mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards – IAS), resp. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS) (IASCF, 2003) a americké obecně uznávané účetní zásady (United States Generally Accepted Accountant Principles – US GAAP) (Mládek, 1998). V rámci Evropského společenství jsou pak různé oblasti regulovány směrnicemi Evropské unie (viz např. Žárová, 2005). Za tímto účelem vznikají nadnárodní instituce, jejichž úkolem je vytvářet, prosazovat a aktualizovat mezinárodně uznávané účetní normy. Stupeň jejich závaznosti je různý, od pouhých doporučení s často navrhovaným variantním řešením (IAS/IFRS, US GAAP) až po normy dodržované povinně (směrnice Evropské unie pro členské státy). Všechny uvedené přístupy se však zákonitě vzájemně ovlivňují, i když to není jednoduchý proces a na některé stěžejní problémy (např. otázka oceňování) zůstávají rozdílné názory.

Základním současným nástrojem harmonizace různých oblastí v podmínkách Evropské unie jsou směrnice. Jsou závazné pro všechny členské státy, avšak nemají charakter mezinárodních právních norem. Realizují se prostřednictvím národních úprav členských států, do nichž musí být zapracovány. Oblasti účetnictví a auditu se týká **čtvrtá směrnice** z roku 1978 upravující individuální účetní závěrky a **sedmá směrnice** z roku 1983 zabývající se konsolidovanými účetními závěrkami. Přesto, že od svého vydání byly uvedené směrnice několikrát novelizovány, jsou zastaralé, neboť od jejich vydání došlo k výraznému rozvoji světových kapitálových trhů. Z jejich strany byl také vyvíjen největší tlak na harmonizaci pravidel účetního výkaznictví směrem k mezinárodním účetním standardům. V důsledku těchto tlaků bylo v roce 2002 přijato Komisí Evropské unie a Evropským parlamentem Nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů v členských státech Evropské unie (Regulation (EC) no 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July

2002 on the application of International Accounting Standards). Toto Nařízení obsahovalo dvě důležité skutečnosti: (1) povinnost používání účetních standardů vydávaných Výborem pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB) (IASCF, 2003) všemi společnostmi, jejichž akcie jsou kótovány na burzách cenných papírů v Evropské unii, pro sestavení konsolidované účetní závěrky nejpozději k datu 1. 1. 2005 a (2) možnost rozšíření používat tyto standardy i pro sestavování individuálních účetních závěrek u těchto společností.

Podmínkou pro to, aby se Mezinárodní účetní standardy staly právně závaznými v prostředí Evropské unie však bylo, že Evropská komise musí tyto standardy schválit. Pro schvalovací proces byla zřízena Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG). V září 2003 přijala Evropská komise Nařízení o schválení některých mezinárodních účetních standardů včetně jejich interpretací a tím umožnila praktickou realizaci požadavku jejich povinného uplatňování od roku 2005.

Přechod na účtování a vykazování podle Mezinárodních účetních standardů není jednoduchý proces. Ten je komplikován ještě požadavkem retrospektivy, která znamená sestavit účetní závěrku tak, jako by i účetní závěrky minulých období byly sestavovány podle IAS a tedy aby byly srovnatelné. Pro usnadnění tohoto přechodu vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy standard IFRS 1 – První uplatnění Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, který metodiku prvního sestavení účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS upravuje (IASCF, 2003).

Všechny uvedené procesy se týkají také České republiky jako rovnoprávného člena Evropské unie. Novela zákona o účetnictví, která vstoupila v platnost od 1. 1. 2004 přiblížila naše účetnictví systémům účetnictví uplatňovaným v evropských zemích (viz Müllerová, 2003). S účinností od přistoupení ČR do Evropské unie je zavedena zákonná povinnost pro všechny účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na veřejném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, účtovat a sestavovat účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy upravenými právem Evropských společenství. Stejná povinnost se vztahuje na tyto účetní jednotky při sestavování konsolidované účetní závěrky. Týká se to tedy účetních závěrek, které uzavírají účetní období začínající po 1. květnu 2004.

Úspěch harmonizace účetního výkaznictví je primárně podmíněn vyspělostí, harmonizací a vymahatelností obchodního práva, vyspělostí kapitálového trhu a vysokou úrovní řízení a správy podniků (corporate governance) Dodržování povinnosti respektovat při sestavování účetních závěrek mezinárodních účetních normy by mělo být zajištěno řadou prvků, k nimž patří především:

1. existence jasných účetních standardů,
2. včasné interpretace a implementační vodítka,
3. povinný audit účetních závěrek,
4. důsledné sledování ze strany orgánů burzovního dohledu,
5. efektivní sankce.

### **3. Co to je věrný a poctivý (či pravdivý?) obraz**

Zásada věrného a poctivého zobrazení (true and fair view) majetkové a finanční situace účetní jednotky je považována za nejvyšší účetní zásadu, které musí být všechny ostatní

zásady podřízeny, neboť má pro rozhodování současných i potenciálních vlastníků, investorů a dalších uživatelů účetních informací prvořadý význam (Kovanicová, 2005, s. 15). V obecné poloze se jedná o požadavek, aby účetní závěrka (tj. účetní výkazy spolu s přílohou) věrně zobrazovala všechny vykazované položky aktiv, dluhů, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a z nich zjištěný výsledek hospodaření. Smyslem této zásady je, aby si průměrně kvalifikovaný uživatel účetních informací, které čerpá ze zveřejněné účetní závěrky, dokázal vytvořit správný názor nejen na současné postavení podniku ale případně i na jeho budoucí očekávaný vývoj. Na základě tohoto názoru by pak měl být schopen přijmout správné rozhodnutí (investiční, obchodní apod.).

**Čtvrtá směrnice Evropské unie** je v podstatě založena na dvou skupinách kritérií. První skupinou je **zásada řádného bilancování**, zahrnující zásadu bilanční opatrnosti, propojenosti, pravdivosti a jasnosti. Do druhé skupiny kritérií patří **zprostředkování věrného obrazu** majetkové, finanční a výnosové situace vykazující účetní jednotky. Tato zásada je obsažena v ustanovení čl. 2 odst. 3, kde se uvádí, že *účetní závěrka musí zprostředkovat věrné zobrazení stavu majetku, finanční situace, jakož i hospodářského výsledku společnosti*. Následující odstavec 4 dodává, že pokud se to při praktické aplikaci směrnice nepodaří, je nutno v příloze doplnit dodatečné informace. Odst. 5 pak stanovuje, že *pokud by uplatnění některého předpisu této směrnice bylo ve zvláštním případě neslučitelné s povinností podle odst. 3, je povolena odchylka, aby byl věrný obraz zajištěn*. Zde je tedy výslovně přiznána nadřazenost obsahu před formou.

**Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS)** mají zásadu věrného a pravdivého obrazu či věrného vykazování obsaženu v Koncepčním rámci v kapitole **Kvalitativních charakteristik účetní závěrky** (IASCF, 2003, s. 24-46). Za kvalitativní charakteristiky jsou uváděny rysy, které činí informace účetní závěrky užitečné pro uživatele. Je to především srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost. Aby byly informace uváděné v účetní závěre **srozumitelné**, předpokládá se, že jejich uživatelé mají dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit, účetnictví a vůli studovat informace s náležitou pílí. Aby tyto informace byly užitečné, musí být z hlediska rozhodovacích potřeb uživatelů **relevantní**, což jsou tehdy, pokud ovlivňují jejich ekonomická rozhodnutí tím, že jim umožňují hodnotit minulé, současné nebo budoucí události nebo pokud potvrzují či korigují jejich minulé hodnocení. Přitom relevance informací je ovlivněna jejich podstatou, významností a včasností. **Spolehlivé** jsou informace tehdy, když neobsahují závažnou chybu a zkreslení a když důvěryhodně zobrazují transakce a ostatní skutečnosti, které buď mají vyjadřovat, nebo u nichž lze oprávněně očekávat, že je vyjadřují. Podstatným znakem důvěryhodnosti účetních informací je také to, že se bere v úvahu obsah a ekonomická realita, nikoliv pouze jejich právní forma. Dalšími požadavky spolehlivosti jsou nestrannost, opatrnost, kterou se rozumí určitý stupeň obezřetnosti při posuzování ekonomických skutečností, a úplnost. **Srovnatelností** se rozumí možnost porovnání informací jednak v časové řadě, aby bylo možné rozpoznat vývojové trendy, jednak možnost porovnání obdobných transakcí a jiných skutečností za různé podniky. Kvalitativní charakteristiky účetních informací pak vyúsťují do požadavku pravdivého a věrného obrazu. Závěrečná pasáž této části koncepčního rámce uvádí: *"O účetní závěre se často říká, že je věrným a poctivým obrazem, nebo že věrně zobrazuje finanční pozici, výkonnost a změny ve finanční pozici podniku. Ačkoliv se tento koncepční rámec přímo nezabývá vymezením těchto pojmů, respektování základních kvalitativních charakteristik a příslušných účetních standardů vede běžně ke zpracování účetní závěrky, která vyjadřuje to, co se obecně považuje za věrný a poctivý obraz nebo za věrné zobrazení těchto informací."* (IASB, 2003, s. 18)

**Americké obecně uznávané účetní zásady (US GAAP)** považují zásadu věrného zobrazení za naprosto samozřejmou. Je to zásada nepsaná, v amerických učebnicích či jiných výkladových pramenech se na rozdíl od ostatních zásad příliš nerozebírá, avšak neoddiskutovatelně se jimi prolíná. Ve své podstatě dodržování této zásady znamená dodržování samotných US GAAP, které ve srovnání s IAS/IFRS jsou mnohem podrobnější a propracovanější. Je nutno zdůraznit, že tento požadavek i ostatní principy uplatňované v amerických standardech slouží především k ochraně investorů. Proto je v tomto systému nesmírně důležitá úloha auditorů jako nezávislých ověřovatelů účetních závěrek, u nichž je přísně kontrolováno dodržování Etického kodexu AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), jehož porušování může mít za následek i porušení zásady věcného zobrazení účetních informací obsažených v účetní závěrce.

**České účetní předpisy** se k požadavku "true and fair view" dopracovávaly postupně (viz Müllerová, 2003). Také o překladu tohoto výrazu se mezi odborníky dlouho diskutovalo, což se ukazuje i v procesu vývoje zákonné úpravy této oblasti. Výrazu "*věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky*" používá poslední novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (vstoupila v platnost k 1. 1. 2004), která tyto pojmy přímo definuje v § 7 odst. 2 takto: "*Zobrazení je **věrné**, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je **poctivé**, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá*". Zákon dále uvádí, že pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podat věrný a poctivý obraz, může se účetní jednotka od těchto postupů odchýlit tak, aby věrný a poctivý obraz byl dodržen (v tomto směru je naplněn i požadavek 4. směrnice Evropské unie).

Z uvedené snahy o konkrétní naplnění výrazu "true and fair view" či dokonce o jeho definici se ukazuje, jak obtížně je tento pojem uchopitelný, včetně jeho překladu. Používání výrazu "*pravdivý*" v souvislosti s účetní závěrkou svádí k představě jediné pravdy, což může být zavádějící vzhledem k různým konceptům účetnictví a účetního výkaznictví v různých zemích, i vzhledem k různému stupni jeho centrální regulace vyplývající z odlišného historického vývoje a tradic této disciplíny, jak bylo vysvětleno výše.

Pokud tedy přistoupíme na vyjádření "věrný a poctivý obraz", lze to interpretovat tak, že *věrnost* představuje objektivní dodržení principu zobrazení skutečnosti na základě předem definovaného rámce podle něhož se účetní závěrka sestavuje, zatímco *poctivost* znamená subjektivní přístup toho, kdo účetnictví vede, účetní závěrku na jeho základě sestavuje, nebo má na její sestavení vliv a následně toho, kdo ji ověřuje (viz Kovanicová, 2005). V této souvislosti má nezastupitelný význam profesionální odpovědnost a etika v oblasti účetnictví a auditu.

Dodržování zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetních výkazech potvrzuje nezávislý auditor. Různé koncepce však vedou k rozdílnému přístupu auditora při ověřování účetních závěrek. Zatímco v anglosaské oblasti stvrzuje auditor dodržování obecně uznávaných účetních zásad, auditor v Evropě navíc posuzuje, zda bylo postupováno v souladu s platnou národní legislativou. V konečném důsledku to znamená, že ačkoliv účetní závěrka jednoho podniku může vypadat úplně jinak a může vykazovat rozdílnou výši výsledku hospodaření, je-li sestavená podle jednoho či druhého konceptu, může auditor v obou

případech vydat čistý výrok (tj. výrok bez výhrad). Z tohoto důvodu také Výbor pro auditorské a pojišťovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), jež je součástí Mezinárodní federace účetních (IFAC) vyžaduje, aby ve zprávě auditora bylo uvedeno, podle jakých hledisek bylo ověření věrného obrazu provedeno.

## **Závěr**

O tom, že finanční účetnictví a účetní výkaznictví má nezastupitelnou úlohu nejen při řízení a vyhodnocování činnosti podniků, ale i jako zdroj informací pro investory, věřitele, obchodní partnery, státní orgány a další uživatele účetních informací není třeba již dnes nikoho přesvědčovat. V souvislosti s budováním jednotného kapitálového trhu Evropské unie však stále více vystupuje do popředí požadavek srozumitelnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti účetních informací a to nejen v rámci EU, ale v souvislosti s globalizací i napříč světovými kapitálovými trhy. S tím souvisí i sílící tlaky na vytvoření jednotných pravidel, která umožní účetním jednotkám sestavovat účetní závěrky tak, aby byly považovány nejen za transparentní a správné, ale aby byly i srovnatelné v celosvětovém měřítku.

## **Literatura**

- [1] IASCF (2003): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003*. Praha, HZ, 2003.
- [2] Kovanicová, D. aj. (2005): *Finanční účetnictví, světový koncept*. Praha, Polygon, 2005.
- [3] Mládek, R. (1998): *Světové účetnictví – US GAAP*. Praha, Linde, 1998.
- [4] Müllerová, L. – Vančurová, A. (2003): *Daně v účetnictví*. Praha, VŠE, 2003.
- [5] Müllerová, L. (2003): *Quo vadis české účetnictví*. In: *Sborník mezinárodní konference finance a účetnictví ve vědě, výuce a praxi*. Zlín, Univerzita Tomáše Bati, 2003, s. 82.
- [6] Žárová, M. (2005): *Nástroje regulace účetního výkaznictví v Evropě*. In Strouhal, J. (ed.): *Účetní výkaznictví v ČR a implementace IFRS do výuky – Sborník 5. ročníku pedagogické konference.* Praha, Oeconomica, s. 192-196.

## **Proces harmonizace účetního výkaznictví v Evropské Unii**

*Libuše Müllerová*

### **ABSTRAKT**

Vstupem do Evropské unie vzala Česká republika na sebe závazek přijmout pravidla vyplývající z harmonizačních procesů v oblasti účetního výkaznictví. Účetní systémy se v jednotlivých státech Evropy vyvíjely v závislosti na jejich historických tradicích a jejich sjednocení není jednoduchou záležitostí. Existuje i podstatný rozdíl mezi různými přístupy a tradicemi k požadavku na „věrné a poctivé zobrazení“ majetkové a finanční situace účetní jednotky v účetní závěrce. Základním nástrojem harmonizace všech oblastí v Evropské unii jsou Směrnice Evropské unie. Účetní závěrky upravují 4. směrnice (individuální účetní závěrky) a 7. směrnice (konsolidované účetní závěrky). Významným počinem v oblasti harmonizace účetního výkaznictví byla – v souvislosti s novelizací těchto směrnic – implementace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví do těchto směrnic. Počínaje 1. lednem 2005 mají všechny účetní jednotky členských států, jejichž akcie jsou kótovány na burzách cenných papírů v Evropské unii, pro sestavení konsolidované účetní závěrky používat tyto standardy. Od stejného data nabyla účinnosti tato povinnost i pro české účetní jednotky (zakotvená v zákoně o účetnictví) a to nejen pro konsolidované, ale i individuální účetní závěrky.

**Klíčová slova:** Účetní výkaznictví, Účetnictví, Harmonizace.

## **Harmonization of the Financial Reporting in European Union**

### **ABSTRACT**

The Czech Republic – after accessing to the European Union – has accepted the obligation to introduce the harmonization rules of the European Union in the filed of financial statements. In European countries the accounting systems have developed in the context of their historical traditions. Their harmonization is not, therefore, a simple issue. There is also the essential difference among the countries in understanding the requirement of “true and fair view” of financial situation and property in financial statement of the enterprise. European Union Directives are a ground for harmonization of all economic spheres in the European Union. The financial statements are regulated by Directives No. 4 (individual financial statements) and Directives No.7 (consolidated financial statements). With respect to amendments of Directives the implementation of International Financial Reporting Standards into the Directives has been an important act in the field of harmonization. Since January 1<sup>st</sup>, 2005 all accounting units, shares of which are registered at financial markets, are obliged to apply IFRS in their consolidated financial statements. Since the same date this obligation is in force also for the accounting units in the Czech Republic (enacted by the Law on Accounting), and not only for the consolidated but also for the individual financial statements.

**Key words:** Financial reporting, Accounting, Harmonization.

**JEL classification:** M41