

Dopad směrnice ES na vykazování účetních informací pro malé a střední podniky[#]

(Diskuse k Směrnici Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, pokud jde o některé požadavky na zveřejňování u středních společností a povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Úřední Věstník L164, 26. 6. 2009, s. 42-44.)

Marcela Žárová*

Úvod

Nově vydaná účetní směrnice,¹ která má dopad na požadavky zveřejňování informací středních podniků a sjednocuje účetní pravidla pro konsolidaci mezi směrnicí ES, která konsolidaci upravuje a mezinárodním standardem účetního výkaznictví, nepřináší další administrativní a účetní zátěž, ale naopak tyto zátěže snižuje. Základními právními nástroji k regulaci účetnictví účetních jednotek v Evropě je Čtvrtá a Sedmá směrnice, a to již třicet let. Tyto směrnice byly několikrát v průběhu posledních devíti let změněny, aby odpovídaly změnám prostředí, ve kterém působí. Ani jedna změna se však netýkala oblasti působnosti nebo základního obsahu směrnic. Tyto změny přináší teprve letos vydaná směrnice. Tato směrnice je výsledkem iniciativy, kterou Evropská komise v roce 2007 zahájila.² Vyhlášená iniciativa má přispět k jistému zjednodušení v oblasti práva obchodních společností, účetnictví a auditu.

Sjednocování pravidel účetních směrnic s IFRS

Čtvrtá směrnice vydaná v roce 1978 obsahovala požadavky na účetní výkaznictví všech akciových společností a společností, které v České republice mají označení společnosti s ručením omezeným. Sedmá směrnice z roku 1983 obsahovala požadavky na účetní výkaznictví konsolidovaných účetních jednotek. Po roce 2000 se účetní výkaznictví v EU zásadně změnilo. Nejpozději k 1. 1. 2005 byla zavedena povinnost používat IFRS pro konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů a pro společnosti, které vydávají dluhopisy o dva roky později. Avšak pro malé a střední podniky v EU byly a dosud jsou směrnice základem pro účetnictví právě těchto účetních jednotek. Směrnice ES zůstaly základem pro účetnictví malých a středních podniků v EU, přestože směrnice výrazně zaostávaly za vývojem účetní praxe. Vydáním Nařízení ES

[#] 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

* Doc. Ing. Marcela Žárová, CSc. – docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <zarova@vse.cz>.

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, pokud jde o některé požadavky na zveřejňování u středních společností a povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (Úř. Věst. L164, 26. 6. 2009, s. 42-44).

² Pracovní dokument Komise „Snížení administrativní zátěže v Evropské unii, zpráva o pokroku za rok 2007 a výhled do roku 2008“, KOM(2008)35.

1606/2002 O uplatňování mezinárodních účetních standardů³ (dále nařízení o IAS) došlo ke zdůraznění rozdílného přístupu regulace podle IFRS a podle účetních směrnic. U odborné účetní veřejnosti narůstala obava z nastartování nevratného procesu naprostého odloučení účetních pravidel pro výkaznictví účetních jednotek, které budou svoji účetní závěrku sestavovat podle domácích pravidel, do kterých byly implementovány účetní směrnice a účetních závěrek sestavovaných podle IFRS.

Důsledků procesu naprostého oddělení účetních pravidel obsažených ve směrnicích a v IFRS si byla vědoma i Evroská komise a proto inicializovala návrh na vydání nové směrnice, která by přinesla členským státům EU možnost sblížit účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS a účetní závěrky v souladu se směrnicemi ES implementované do domácích účetních pravidel. Nástrojem měla být směrnice z roku 2003. Směrnice z roku 2003 měla zabezpečit srovnatelnost vykazovaných účetních informací bez ohledu na to, zda je účetní závěrka sestavována a vykazována podle IFRS nebo podle novelizované 4. a 7. směrnice v EU (Žárová 2003). V této směrnici se objevila naprostá novinka; novinkou bylo prohlášení o požadavku zabezpečení existence srovnatelnosti účetních informací mezi společnostmi Společenství, které používají IFRS s těmi účetními jednotkami, které sestavují účetní závěrku v souladu se směrnicemi ES. Vydání směrnice z roku 2003 a její implementace členskými státy se měla odstranit neslučitelnost mezi účetními směrnicemi⁴ na jedné straně a IFRS na druhé straně. K zabezpečení tohoto prohlášení bylo žádoucí, aby směrnice odrážely vývoj v mezinárodním účetnictví. Konkrétním projevem zabezpečení shody účetních směrnic s IFRS bylo především několik zásadních následujících ustanovení:

- Členské státy musí umožnit společnostem, aby upravily prezentaci výsledovky a rozvahy v souladu s mezinárodním vývojem tj. v souladu s požadavky IFRS. Členské státy například mohou dovolit nebo vyžadovat, aby všechny společnosti nebo určité účetní jednotky prezentovaly výkaz o své výkonnosti v souladu s IFRS, místo aby sestavovaly výsledovku v souladu se směrnicí platnou pro členské státy EU. To platí za podmínky, že předkládané informace ve zmíněném výkazu výkonnosti minimálně pokryjí informační požadavky na výsledovku uvedené v účetní směrnici pro členské státy EU.
- Členské státy musí připustit nebo přímo vyžadovat, aby společnosti přeceňovaly aktiva a aby oceňovaly aktiva reálnou hodnotou v souladu s mezinárodním vývojem, stejně jak to požadují IFRS.
- Výroční zpráva a konsolidovaná výroční zpráva musí minimálně obsahovat hodnověrný přehled vývoje podnikání a přehled o finanční výkonnosti společnosti, o její pozici, společně s popisem zásadních rizik a nejistot, kterým čelí. Informace ve výroční zprávě se nesmí omezit pouze na finanční aspekty podnikání. Ve vhodných případech má společnost zveřejnit například i environmentální a sociální aspekty vývoje výkonnosti společnosti.
- Banky a ostatní finanční instituce, které se řídí svojí samostatnou směrnicí, nahradí výsledovku výkazem, který bude zveřejňovat informace o výkonnosti podniku sestaveného ve shodě s IFRS.

Co bylo důsledkem zavedení směrnice z roku 2003? Na jednu stranu došlo rozhodně k pozitivnímu vývoji v účetnictví a v účetním výkaznictví pro účetní jednotky v členských státech EU. Implementací směrnice z roku 2003 bylo dosaženo zavedení a sjednocení

³ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č.1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (Úř. Věst. L 234, 11. 9. 2002, s.1).

⁴ Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS, 91/674/EHS.

požadavků na sestavení účetní závěrky pro účetní jednotky, které tyto závěrky sestavují podle IFRS a podle účetních pravidel, kam byly implementovány účetní směrnice. Jaký byl dopad sbližování pravidel na výkaznictví účetních jednotek? Účetní jednotky sestavující účetní závěrku podle IFRS žádnou změnu nezaznamenaly. Zato však účetní jednotky, které začaly sestavovat závěrky podle modernizovaných směrnic, byly přinejmenším donuceny zabývat se účetními metodami, které jsou obsaženy v IFRS. Pro mnohé účetní jednotky došlo i ke změně ve vykazování a tím i ke zvýšení administrativní zátěže.

Zvýšení nároků na vykazování a zvýšení administrativní zátěže jako důsledek zavedení požadavků obsažených ve směrnici z roku 2003 se stalo překážkou především pro ty účetní jednotky, které svojí velikostí spadají do kategorie středních podniků. Proto Evropská komise přistoupila k realizaci iniciativy, která má přispět k výraznému zjednodušení v oblasti práva obchodních společností, účetnictví a auditu. Zjednodušení však nebude spočívat v tom, aby účetní metody, které byly zavedené v souladu s požadavky obsaženými v IFRS byly odstraněny nebo nepatřičně zjednodušeny. Zjednodušení spočívá v možnosti kategorizace účetních jednotek. Podle kategorie, do které účetní jednotka spadá, se používá konkrétní účetní metoda i způsob zveřejňování účetních informací.

Zjednodušení vykazování pro střední podniky podle 4. směrnice a snížení povinností podle 7. směrnice

Střední a malé společnosti musí velice často vykazovat a zveřejňovat informace stejně jako větší společnosti. Jejich rozdílná informační potřeba je málokdy předmětem podrobnějšího zkoumání ze strany regulátorů. Pro malé podniky určitá zjednodušení jsou ve směrnících zabudována jako volba, kterou může stát učinit. Výjimky pro střední společnosti však neexistovaly. Jaká zjednodušení přináší účetní směrnice z roku 2009? Zjednodušení obsažená v nově vydané směrnici se týkají jak 4. směrnice, tak 7. směrnice.

Podle 4. směrnice lze vykazovat zřizovací výdaje v rozvaze jako aktivum. Pokud právní předpisy členského státu umožňují vykazování zřizovacích výdajů jako aktivum, směrnice požaduje, aby tyto výdaje byly vysvětleny v komentáři k účetní závěrce. Zároveň byla obsažena výjimka pro malé podniky, které od této povinnosti mohou být osvobozeny. Směrnice z roku 2009 snižuje zatížení i středních podniků tím, že umožňuje členským státům vynechat zveřejnění informací o zřizovacích výdajích v komentáři.

Dále 4. směrnice požadovala zveřejňovat rozčlenění čistého obrátu podle kategorií činnosti a podle geografického umístění trhů, pokud se tyto kategorie a trhy podstatně navzájem liší a s ohledem na způsob, kterým je organizován prodej výrobků a poskytování služeb, které spadají do běžné činnosti společnosti. Až dosud bylo možné od tohoto požadavku osvobodit malé podniky. Směrnice z roku 2009 rozšiřuje možnost tohoto osvobození i na kategorii středních podniků. Rozšíření osvobození se od tohoto požadavku umožní společnostem strukturovat své vnitropodnikové výkaznictví primárně podle potřeb řízení. Pro uživatele účetních informací tímto opatřením nedojde k významné ztrátě informací.

Další zjednodušení se týká 7. směrnice. Tato směrnice požaduje, aby mateřský podnik sestavoval konsolidovanou účetní závěrku i v případě, že jediný dceřiný podnik nebo všechny dceřiné podniky brány jako celek nejsou významné z hlediska poskytnutí pravdivého a věrného obrazu za skupinu podniků jako celek. Důsledek tohoto ustanovení je, že jsou tyto společnosti zahrnuty do oblasti působnosti Nařízení o IAS a musí proto sestavovat

konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Obsah tohoto konkrétního článku ve směrnici se považuje za nadbytečný, jestliže mateřský podnik má pouze takové dceřiné podniky, které nejsou významné. Proto byl obsah toho ustanovení zrevidován a je předmětem zjednodušení. Nová směrnice nahrazuje původní znění a umožňuje v tomto bodě osvobození od povinnosti sestavovat sestavit konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávu. Jestliže mateřský podnik má pouze dceřiné podniky, které nejsou považovány za významné, a to jednotlivě nebo všechny dceřiné podniky posuzovány jako celek, mělo by být možné osvobodit mateřský podnik od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou výroční zprávu. Tato změna je považována za výrazné zjednodušení.

Závěr

Cílem směrnice vydané 18. 6. 2009 je snížení administrativní zátěže zjednodušením účetního výkaznictví u malých a středních podniků a odstranění nejednotnosti řešení konsolidace obsažené ve Směrnici 83/349/EHS a v IFRS tak, aby nedošlo ke ztrátě důležitých informací nebo aby nebyly dotčeny informační zájmy uživatelů účetních informací. Směrnice zachovává přístup Společenství k právní úpravě účetnictví v EU, který je založen na volbě (Žárová, 2006). Měla by být proto před implementací obsahu směrnice provedena analýza vnitrostátních právních předpisů. Z analýzy mohou vyplynout další opatření ke zjednodušení na vnitrostátní úrovni. Členské státy EU mají povinnost uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s obsahem výše uvedené směrnice nejpozději k 1. lednu 2011. Jsou změny, které přináší nová směrnice skutečně tak významné a rozhodující, že přinesou zamýšlenou úsporu administrativních nákladů a snížení požadavků na zveřejňování informací? Další otázkou je, kdo z regulátorů účetnictví v členských státech EU má dostatečnou kapacitu na provedení analýzy vnitrostátních předpisů, aby mohlo dojít k optimální implementaci požadavků a zároveň uvažování případných dalších opatření ke zjednodušení na vnitrostátní úrovni.

Literatura

- [1] Žárová, M. (2006): *Regulace evropského účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2006.
- [2] Žárová, M. (2003): *Zásadní změna regulace evropského účetnictví*. Praha, Účetnictví, 2003, roč. 50, č. 12, s. 90-96.

Dopad směrnice ES na vykazování účetních informací pro malé a střední podniky

Marcela Žárová

ABSTRAKT

Cílem Směrnice vydané 18. června 2009 je snížení administrativní zátěže týkající se určitých požadavků na zveřejnění u středních společností a povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku u některých společností v rámci Společenství. Malé a střední podniky mají často stejná pravidla jako větší společnosti, zatímco jejich specifické účetní potřeby se posuzují velmi vzácně. Rozšiřování požadavků na externí výkaznictví způsobuje finanční zátěž a může vést až ke snížení užití kapitálu pro produktivní účely. Rovněž bylo nutné vyjasnit vztah mezi účetními metodami konsolidace požadovanými sedmou směrnicí a IFRS.

Klíčová slova: Směrnice ES; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; Administrativní zátěž.

Impact of EC Directive on Disclosure of Accounting Information for Small and Medium-Sized Companies

ABSTRACT

The objective of the Directive issued on June 18, 2009 is to reduce administrative burdens relating to certain disclosure requirements imposed on medium-sized companies and obligation to draw up consolidated financial statement for certain companies within the Community. Small and medium-sized companies are often subject to the same rules as larger companies, but their specific accounting needs have rarely been assessed. Extensive reporting rules create a financial burden and can decrease the use of capital for productive purposes. There is also need to clarify the relationship between the accounting rules for consolidation required by Directive 83/349/EEC and IFRS.

Key words: EC Directive; International Financial Reporting Standards; Administrative burdens.

JEL classification: M41.