

Revize účetních směrnic[#]

*Marcela Žárová**

Úvod

Evropská komise v roce 2009 zveřejnila záměr revidovat směrnice Evropského společenství, které řídí oblast účetnictví. Revize účetních směrnic by měla vést k jejich modernizaci a zjednodušení. Nabízí se otázka pro jaký okruh účetních jednotek? Pro všechny? Evropská komise je kritizována, především ze strany investorů, že účetní výkaznictví evropských států se vyznačuje vzájemnými rozdílnostmi, nejen co se týká nástrojů regulace a jejich závaznosti, ale i odlišnostmi ve způsobu vykazování účetních informací. Odlišnosti v nástrojích používaných při sestavování účetních závěrek jsou zásadní překážkou k získání srovnatelných a spolehlivých informací. Tato zásadní překážka nebyla v Evropě odstraněna ani zavedením účetních směrnic ES do legislativ jednotlivých evropských států, pozdějších členů Evropské unie (Žárová 2007, 2008). Účetní směrnice sice zavedly jednotné formátování účetních výkazů, avšak nesjednotily používané metody oceňování (Žárová 2006). Čtvrtá a Sedmá směrnice je základem k regulaci účetnictví účetních jednotek v Evropě již třicet let. Během tohoto období se jednoznačně změnily podmínky, za jakých účetní jednotky podnikají včetně jejich okolí. Čtvrtá směrnice byla vydána s cílem sjednotit prezentování a obsah účetní závěrky a výroční zprávy, používané oceňovací metody, zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy, sjednocení auditu pro vymezený okruh účetních jednotek. Sedmá směrnice koordinovala národní právo úpravy konsolidované účetní závěrky.

Heslem současné revize účetních směrnic je odstranění nebo snížení zátěže především pro malé podniky a zlepšit pravidla pro všechny účetní jednotky, které se Čtvrtou směrnicí řídí. Neméně důležitým cílem revize směrnic je také zvýšení srozumitelnosti textu směrnic jak pro zákonodárce, tak i pro uživatele všeobecně.

Evropská komise se v revizi zaměřuje pouze na omezený počet změn, který by vedl ke snížení administrativní náročnosti, aniž by došlo ke zhoršení kvality legislativy. Revidují se pouze některé problematické oblasti ve Čtvrté směrnicí z hlediska jejich řešení pro SME. Cílem revize je však zároveň zmodernizování pravidel v Sedmé směrnicí v souladu s mezinárodním vývojem. Sedmá směrnice by měla prodělat zásadní rekonstrukci tak, aby vycházela z principů.

Podněty k revizi účetních směrnic

Co bylo podnětem k procesu revize účetních směrnic? Účetní výkaznictví se v EU zásadně změnilo od roku 2005 se zavedením povinnosti používat IFRS pro konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů a pro

[#] 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>.

společnosti, které vydávají dluhopisy. Účetní směrnice v zásadě respektují přístup založený na zásadách, avšak pro některé oblasti účetnictví směrnice obsahují velmi podrobná pravidla. Směrnice reprezentují tzv. minimální požadavky na harmonizaci.

První tendence vedoucí k revizi směrnic jsou obsaženy již v dokumentu Komise o účetní harmonizaci nazvaného „Nová strategie“, ve kterém bylo učiněno zásadní rozhodnutí. V oznámení byla obsažena výzva, aby „Evropská unie dbala na zachování konzistence mezi účetními směrnicemi ES a vývojem obsaženým v mezinárodních účetních standardech, zejména v rámci Mezinárodního výboru pro účetní standardy (IASC).“ Dále bylo vysvětleno, že k zachování konzistence mezi mezinárodně uznávanými účetními standardy a směrnicemi ES je nutné pozměnit tyto směrnice tak, aby bylo možné oceňovat některá finanční aktiva a finanční závazky reálnou hodnotou. Tento krok umožní společnostem obchodujícím na evropských trzích sestavovat účetní závěrku v souladu se současným vývojem. Ke změně směrnic po zveřejnění dokumentu Komise „Nová strategie“ docházelo průběžně. Oceňování některých finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou bylo obsaženo již ve směrnici z roku 2001. Další směrnice, kterou je možné považovat za zcela zásadní v procesu zachování konzistence mezi mezinárodně uznávanými účetními standardy a směrnicemi ES, byla směrnice z roku 2003 (Žárová, 2003). Směrnice zabezpečuje srovnatelnost vykazovaných účetních informací bez ohledu na to, zdali účetní závěrka je sestavována a vykazována podle IFRS nebo podle novelizované 4. a 7. směrnice ES. Shodná úroveň musí existovat z toho důvodu, že roční a konsolidované účetní závěrky těch podniků, na které se vztahuje 4. a 7. směrnice ES a které nesestavují závěrky v souladu s Nařízením o IAS¹, budou pokračovat v používání již zmíněných účetních směrnic Společenství jako primárního zdroje účetních požadavků ve Společenství. Další požadavek, který vyplynul jako důsledek zneužití účetních informací, které vedly k defraudacím, je požadavek alespoň na kolektivní odpovědnost členů představenstev společností za vykazované účetní informace. Tento požadavek zabezpečuje směrnice z roku 2006 (Žárová, 2006).

Souběžně s procesem pozměňování směrnic tak, aby došlo k zachování konzistence mezi účetními směrnicemi ES a vývojem obsaženým v mezinárodních účetních standardech, Evropská komise realizuje dlouhodobý projekt, který byl vytvořen za účelem zjednodušení účetních pravidel pro malé a střední podniky a další společnosti, které se řídí Čtvrtou a Sedmou směrnicí ES. Revize uvedených směrnic bude mít také dopad na ostatní směrnice² a rovněž na některá další pravidla vykazování jako např. na daň ze zisku, statistické vykazování atp. na úrovni EU a současně na národní úrovni. Z důvodu dopadu změn revize směrnic na legislativu až na národní úroveň a dopadu na ostatní související pravidla je zapotřebí provést pečlivou analýzu dopadu změn na úrovni členských států. Současné fázi projektu předcházelo zjednodušení požadavků na zveřejňování pro malé a střední podniky a vyjasnění požadavků na povinnost sestavování konsolidované účetní závěrky; Evropská komise se rozhodla povolit členským státům zavést novou kategorii tzv. mikropodniků a tyto podniky osvobodit od požadavků, které vyplývají ze Čtvrté směrnice a které se až dosud touto směrnicí musely řídit.

V oblasti účetnictví stanoví Čtvrtá směrnice o právu obchodních společností minimální požadavky na roční účetní závěrky akciových společností a společností s ručením omezeným. V době, kdy byly směrnice o účetnictví připravovány, převládal názor, že se malé a střední

¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (Úřední věstník L 243, 11. 9. 2002, s. 1).

² Nejvíce ovlivněnými směrnicemi jsou Směrnice Rady z 8. prosince 1986 o ročních účtech a konsolidovaných účtech bank a jiných finančních institucí (Bank Accounts Directive – 86/635/EEC) Směrnice Rady z 19. prosince 1991 k ročním závěrečným účtům a konsolidovaným účtům pojišťovacích podniků (Insurance Accounts Directive – 91/674/EEC).

podniky zásadně neliší od velkých společností a měly by se řídit obdobnými požadavky na vykazování. Na základě výzkumů (CSES, 2008; Ramboll, 2007; Ramboll, 2005) a šetření provedených v roce 2005, 2007 a 2008 byly odhadnuty počty účetních jednotek v jednotlivých kategoriích. Jednotlivé kategorie dělicí účetní jednotky na velké, střední a malé respektují již zavedené existující limity v EU. Pro tzv. mikropodniky byla hranice pro obrát (≤ 1 mil. EUR) a počet zaměstnanců (≤ 10) zkombinována.

Z výzkumu vyplývá, že:

1. podniky registrované na burzách cenných papírů tvoří 0,1 % z celkového počtu účetních jednotek;
2. velké podniky tvoří 1 % z celkového počtu účetních jednotek;
3. střední podniky tvoří 3 % z celkového počtu účetních jednotek;
4. malé podniky tvoří 21 % z celkového počtu účetních jednotek;
5. mikropodniky tvoří 75 % z celkového počtu účetních jednotek.

Výzkum ukázal, že většina účetních jednotek spadá právě do kategorie mikro, které rovněž patří do působnosti Čtvrté směrnice. Další významnou skupinou je skupina malých a středních podniků. Komise respektuje závěry výzkumu a uznává, že je zapotřebí se zabývat specifickými potřebami skupiny malých a středních podniků. V procesu revize účetních směrnic byla proto stanovena základní zásada a to respektování specifických podmínek malých účetních jednotek pod heslem „mysli nejdříve na malé jednotky“. Je třeba uvážit, které požadavky by měly být odstraněny či nahrazeny, aby se účetní výkaznictví mikrosubjektů³ zjednodušilo.

Rozhodnutí EK povolit členským státům zavedení nové kategorie tzv. mikropodniků předcházela diskuse s členskými státy a v roce 2007 proběhla veřejná konzultace k tomuto tématu (EC, 2009b, 2009c). Mikropodnik je definován jako účetní jednotka, jejíž údaje k rozvahovému dni nepřesáhnou dvě ze tří kritérií: bilanční suma 500 000 EUR, čistý obrát 1 000 000 EUR a průměrný počet zaměstnanců během účetního roku je 10.

Důvody k revizi účetních směrnic

Důvodem revize účetních směrnic, která byla nastartována v roce 2009, je odstranění nebo alespoň snížení administrativní zátěže především pro malé podniky a dále zlepšení pravidel pro všechny účetní jednotky, které se Čtvrtou směrnicí řídí. Kromě snížení administrativní zátěže a zlepšení pravidel by se revizí směrnic mělo dosáhnout zlepšení srozumitelnosti textu směrnic. To bude přínosem jednak pro zákonodárce, kteří musí směrnicím porozumět, aby je mohly implementovat do národních právních systémů, tak i pro uživatele, kteří se jimi řídí.

Na základě strategie vyhlášené Komisí (EC, 2009a) by se mělo v blízké budoucnosti dosáhnout snížení administrativních nákladů a odstranění administrativní zátěže. Komise odhaduje, že je možné snížit náklady a odstranit administrativní zátěž až o 25 % do roku 2012. Úsilí vynaložené na snížení administrativních nákladů a odstranění administrativní zátěže by mělo být přímo úměrné přínosům, které může přinést. Účetní výkaznictví slouží potřebám několika úrovní uživatelů tj. investorům včetně bank, obchodním partnerům nebo

³ Sedmou směrnicí o právu obchodních společností není třeba měnit, jelikož již platné znění uvedené směrnice členským státům umožňuje, aby od povinnosti sestavovat konsolidované účetní závěrky osvobodily společnosti, které společně nepřesahují limity pro středně velkou společnost vymezené ve čtvrté směrnici o právu obchodních společností (čl. 6 odst. 1 sedmé směrnice o právu obchodních společností).

věřitelům. Tyto informační potřeby by moly pokrýt širší potřebu a to například informace hodící se pro do oblastí zákaznických potřeb, informací o zdraví a environmentální informace.

Zákon o malém podnikání (EC, 2008a, 2008b), přijatý v červnu 2008, obsahuje politickou vůli Komise uznat ústřední roli malých a středních podniků pro evropskou ekonomiku. Z obsahu tohoto zákona vycházejí i zásady politiky pro malé a střední podniky v EU a v členských státech EU. Cílem zákona je zabezpečit obecný přístup k podnikání s důrazem na respektování malých podniků. Zákon o malých společnostech se týká samostatných společností s počtem zaměstnanců pod 250, což je 99 % všech evropských společností! Úsilí Evropské komise bylo podpořeno Evropským parlamentem; pokračovat v procesu zjednodušování evropského práva o společnostech, účetnictví a auditingu pro malé a střední podniky (EP, 2008).

Komise proto zveřejnila návrhy k zjednodušení současných účetních požadavků. Jde především o účetní požadavky obsažené ve Čtvrté a Sedmé směrnici ES pro účetnictví.

Návrhy na revizi směrnic

1 Základní principy

Jednou z oblastí, kterou revize směrnic ovlivní, i když na ní primárně revize není zaměřena, jsou účetní předpoklady a principy. Proklamuje se, že účetní směrnice poskytují obecný rámec pro účetní výkaznictví v EU. Účetní předpoklady a principy, které jsou obsažené ve směrnici, vyjadřují obecné rysy účetnictví a fungují velmi dobře již po tři desetiletí. Z velké části jsou srovnatelné s mezinárodním vývojem. Téma účetní předpoklady a principy ve směrnici byly již mnohokrát předmětem odborné a veřejné diskuse. Tyto diskuse však probíhaly většinou nesystematicky a byly časově velmi náročné; závěr z každé diskuse se omezil na tvrzení, že předpoklady a principy slouží svému účelu. Zasahovalo se pouze tam, kde to bylo nezbytné vzhledem k poslednímu mezinárodnímu vývoji. Z toho vyplývá, že Komise nezamýšlí provádět velké změny nebo odstraňovat dlouhodobě používané účetní principy v EU.

Co se však nikdy neřešilo, je rozptýlení účetních předpokladů a principů v celé směrnici. Čtvrtá směrnice, v sedmém oddílu nazvaná pravidla oceňování, obsahuje povinnost členských států zajistit, aby položky uvedené ve výročních zprávách byly oceněny v souladu s obecně platnými zásadami pro oceňování. Další účetní principy, které tvoří základní rámec k podrobnějším pravidlům v účetních směrnici, jsou umístěny v různých částech směrnice. Již několikrát bylo navrženo umístit předpoklady a základní principy do samostatného oddílu na začátek směrnice. Následující přehled dokládá, že účetní principy kromě již zmíněného článku 7 jsou obsaženy také v dalších částech směrnice, rozhodně však nejsou na začátku.

Přehled hlavních principů ve Čtvrté směrnici a jejich umístění (v závorce je uveden odkaz na směrnici):

1. pravdivý a věrný obraz (článek 2 (3));
2. přednost pravdivého a věrného obrazu nad ostatními principy (článek 2 (5));
3. trvání podniku (článek 31 (1) a);
4. stálost v používání oceňovacích metod (článek 31 (1) b);
5. opatrnost (článek 31 (1) c);
6. realizace (článek 31 (1) d);

7. uznání a vykazování aktiv a závazků bez kompenzace (článek 7);
8. oddělené oceňování prvků aktiv a závazků (článek 31 (1) e);
9. obecná zásada oceňování v pořizovacích cenách nebo nákladech na výrobu (článek 32);
10. kontinuita konečné a počáteční rozvahy (článek 31 (1) f);
11. srozumitelnost a zásada sestavení účetní závěrky v souladu se směrnicí (článek 2 (2));
12. srovnatelnost (úvod);
13. ekvivalentní informace (úvod).

Při probíhající revizi se proto navrhuje, aby účetní předpoklady a principy byly koncentrovány v jedné oddělené části, například v části nazvané „všeobecné principy“. Tím by byla potvrzena podstata účetních směrnic, které jsou založeny na principech. Zároveň by se měla provést revize názvů principů v souladu s mezinárodní terminologií.

2 Struktura směrnic a volby ve směrnicích

V současné době jsou směrnice založeny na přístupu tzv. shora – dolů. Tento přístup znamená, že se respektují potřeby nejprve velkých společností; čím je společnost větší, tím větší se kladou požadavky na její vykazování. Pokud však vezmeme v úvahu přehled podniků dle jejich velikosti, popsany v úvodu textu, směrnice by měly vyhovět nejprve malým podnikům a teprve následnou úpravou dodatečných požadavků oslovit podniky, které spadají do kategorie velké.

Směrnice, které jsou v současnosti platné, jsou vystavěny na principu minimální harmonizace – tj. členské státy mají možnost vložit náročnější účetní požadavky pro určité kategorie podniků než ty, co jsou obsaženy ve směrnicích. Proces revize směrnic vnáší myšlenku respektování potřeb nejprve malých společností tím, že členským státům bude umožněno vložit jednodušší režim požadavků pro malé podniky, které budou v souladu s principy tak, jak je navrženo v předchozím textu.

Současné platné směrnice obsahují právo volby. Právo volby umožňuje při transpozici směrnic do národních legislativ určitou obsahovou volnost a umožňuje tudíž respektování a zachování národních specifik. Kromě respektování národních specifik je právo volby možné použít i pro zjednodušení povinností, například existuje volba vyjmout malé společnosti z povinnosti auditovat účetní závěrku. Právo volby je proto možné využít různým způsobem.

Při revizi směrnic se proto budou diskutovat dva přístupy:

- a) Ponechat současnou strukturu směrnic beze změny a podpořit členské státy, aby využily existující možnosti volby ke snížení zátěže pro malé a střední podniky.
- b) Při zavedení přístupu zdola – nahoru, mnoho ze současných voleb budou nahrazeny definováním minimálních požadavků pro malé a střední podniky namísto vyjmutí těchto podniků z existujících pravidel.

Ze současného šetření je jasné, že některé členské státy právo volby tímto způsobem vůbec nevyužívají. Z tohoto důvodu se Komise bude zabývat otázkou jak zjednodušit směrnice z hlediska práva volby členských států.

3 Kategorie podniků a povinnosti vykazování

Kategorie podniků je tradičně vymezena bilanční sumou, čistým obratem a průměrným počtem zaměstnanců během roku ve Čtvrté směrnici. Limity pro jednotlivé kategorie jsou stanoveny z roku 2006, o té doby nedošlo k revizi. Z různých diskuzí vyplývá, že kategorie včetně stanovených limitů vyhovují. Další otázkou je způsob přechodu z jedné kategorie do jiné. Diskutuje se, zdali by podniky neměly větší přínos z méně obtížných požadavků právě při přechodu z jedné kategorie do jiné. Dosud společnosti musí vyhovovat kritériím po dobu 5 let při přechodu do vyšší kategorie a limity dodržet po dobu 1 roku při přechodu z vyšší kategorie do nižší.

Revize směrnic se proto zaměří i na tato zjištění: zdali současná kritéria vymezena bilanční sumou, čistým obratem a průměrným počtem zaměstnanců během roku jsou i nadále vhodná a dále zdali stanovené hranice pro tato kritéria vyhovují malým a středním podnikům.

Dalším významným bodem v revizi směrnic vyplývá z nově zavedené kategorie mikropodniků. Kategorie mikropodniků významným způsobem zasáhne do kategorizace pravidel pro jednotlivé skupiny podniků. Otázkou tedy je, zdali je zapotřebí i nadále mít dva odlišné režimy vykazování pro střední a velké společnosti. Aby došlo ke snížení počtu kategorií podniků, pozornost se zaměřuje na kategorii středních podniků:

- a) střední podniky přiřadit k malým podnikům, nebo
- b) střední podniky přiřadit k velkým podnikům.

Oba dva přístupy mají nevýhody. V prvním případě je diskutabilní, zdali režim vhodný pro malé podniky je aplikovatelný na středně velké podniky s velikostí až 35 000 000 EUR čistého obratu a bilanční sumy až 17 500 000 EUR, současně s 250 zaměstnanci. Přiřazení středně velkého podniku do kategorie malých by znamenalo vyjmutí těchto podniků z povinnosti auditu. Druhý případ by naopak znamenal, že požadavky na velké podniky by byly sníženy, aby se odstranily dodatečné obtíže pro středně velké podniky.

4 Prvky účetní závěrky

Požadavky na vykazování se liší v závislosti na typu účetní jednotky, finanční pozice a velikosti společnosti. Větší společnosti mají více investorů, a proto je důležité, aby účetní závěrky podávaly celkový obraz o aktivech, závazcích, kapitálu a výkonnosti za rok. Menší společnosti jsou naproti tomu sledovány především bankami, které se zajímají o informace odvozené od peněžní báze.

Požadavky 4. a 7. směrnice jsou shrnuty v následující tabulce:

Tab. 1: Požadavky na prvky účetní závěrky vyplývající z 4. a 7. směrnice Evropského společenství

	Malé	Střední	Velké	Registrované na burze c.p.*
Rozvaha	x Možnost zkráceného formátu	x Určité možnosti pro zkrácený formát	x	x
Výsledovka	x	x	x	x
Výroční zpráva	Může být z povinnosti vyjmut	x	x	x
Zpráva auditora	Může být z povinnosti vyjmut	x	x	x
Konsolidovaná závěrka	Může být z povinnosti vyjmut	Může být z povinnosti vyjmut	x	x
Cash flow analýza	—	—	—	x

Zdroj: 4. Směrnice ES

Vysvětlivky: x = závazný požadavek, * = Nařízení o používání IAS 1606/2002, c.p. = cenné papíry.

Při stanovování požadavků ve směrnících byl kladen důraz především na to, aby nedošlo k přetížení malých a středně velkých podniků. Některé volby týkající se snížení požadavků na vykazování však některými státy nebylo využito. Zazněl dokonce názor, zdali nevyužít volbu, kterou mají malé podniky při sestavování výroční zprávy a nerozšířit ji na středně velké podniky.

5 Používání výkazu peněžních toků

U malých a středních podniků se v praxi používá k rozhodování nejen informací, které vycházejí z historických informací poskytované účetními výkazy, ale také z informací vycházející z peněžní báze a informací, které se týkají budoucnosti. Tyto informace nejsou účetní směrnici požadovány, ale praxe ukazuje, že například banky tyto informace požadují a proto velký počet podniků, které spadají do okruhu malých a středních, je stejně připravují. Otázkou tedy je, zdali by v tomto ohledu neměly být požadavky směrnice rozšířeny. Důsledkem tohoto rozšíření by pak také následně mohl být i požadavek na audit. Komise se proto vážně zabývá myšlenkou rozšířit požadavky ve výkaznictví a zařadit výkaz peněžních toků. Požadavek sestavit výkaz by měl být formulován v obecné rovině s důrazem na hlavní prvky výkazu peněžních toků. Konkrétní způsob rozpracování obecně formulovaného požadavku by se měl řešit na národní úrovni. Komise předpokládá, že výkaz peněžních toků se již běžně požaduje v mnoha mezinárodních systémech účetního výkaznictví. Přes tento předpoklad, Komise před rozhodnutím o zařazení výkazu peněžních toků na seznam požadavků, provede šetření. Ověří si důležitost informací o peněžních tocích pro střední a malé podniky, ověří zkušenosti středních a malých podniků se sestavováním výkazu,

užitečnost výkazu pro banky nebo poskytovatele úvěrů a zjistí, zdali povinnost sestavovat výkaz peněžních toků již existuje podle národních pravidel.

6 Požadavky na zveřejnění

Účetní směrnice obsahují několik hlavních požadavků na společnosti jako je sestavení, publikování a auditování účetní závěrky. Malé a střední společnosti mohou mít prospěch z výjimek nebo ze zjednodušení těchto požadavků. Současné požadavky jsou shrnuty v následující tabulce:

Tab. 2: Požadavky na zveřejnění účetní závěrky vyplývající z 4. a 7. směrnice Evropského společenství

	Malé včetně mikropodniků	Střední	Velké	Registrované na burze c.p.
Sestavují účetní závěrku	x	x	x	x
Zveřejňují účetní závěrku	Mají volbu publikovat zkrácenou závěrku	Mají volbu publikovat zkrácenou závěrku	x	x
Auditují účetní závěrku	Z povinnosti mohou být vyjmuty	x	x	x

Zdroj: 4. a 7. směrnice ES

Vysvětlivky: x = závazný požadavek, c.p. = cenné papíry.

Převládá názor, že především zveřejňování účetní závěrky je pro malé podniky drahé a zatěžující. Na druhé straně mnoho praktiků dochází k závěru, že současné zveřejňování, například zaslání účetní závěrky do veřejného registru není vůbec nákladné, kromě určitého poplatku, který se v některých členských státech musí platit.

U malých podniků se požaduje sestavit účetní závěrku, která obsahuje rozvahu, výsledovku a komentář k účetní závěrce. Z článku 47 (2) vyplývá, že malým podnikům se umožňuje zveřejňovat pouze zkrácenou rozvahu a zkrácený komentář. Někteří toto zjednodušení komentují tak, že zveřejnění zkrácené rozvahy a zkráceného komentáře není skutečně žádná úspora, pokud také neexistuje možnost sestavit účetní závěrku pouze ve zkráceném formátu tj. bez výsledovky.

Investoři opakovaně zdůrazňují, že odlišný požadavek na vykazování podobných nebo stejných informací za různým účelem považují za velkou administrativní překážku. Velmi podporují myšlenku, aby se informace vkládaly do informačních systémů pouze jednou a byly využity pro různé účely. Z tohoto důvodu jsou podporovány všechny informační systémy, které umožní použít informace pro různé účely, které jsou do systému vloženy pouze jednou.

7 Požadavky na formátování účetních výkazů

Čtvrtá směrnice obsahuje několik odlišných formátů rozvahy a výsledovky. Malé podniky, a v určitém rozsahu i střední podniky, mohou prezentovat zkrácený formát rozvahy.

Výběr formátů odráží účetní praxi v době, kdy směrnice byly napsány. Kromě toho směrnice dávaly členským státům právo požadovat nebo dovolit vykazování rozvahy ve formátech, které jsou konzistentní s IFRS. Přestože formáty výkazů nejsou plně srovnatelné, došlo ke zvýšení srovnatelnosti účetních závěrek společností pocházejících z různých členských států. Některé prvky formátů jsou však již zastaralé. Anglo-saská tradice je mnohem flexibilnější ve formátování výkazů, zatímco kontinentální Evropa má tendenci používat standardní formáty, často v souvislosti s účtovou osnovou používanou v národních systémech. Většinový názor je, aby formáty byly ve směrnici ponechány. Co se však má změnit je obsah výkazů. Formáty výkazů mají být méně podrobné a mělo by se dovolit používat více zkrácené rozvahy.

Velmi radikální návrh se týká výkaznictví malých podniků. Navrhuje se, aby malé podniky vykazovaly určité klíčové údaje v konkrétním formátu, který nezbytně nemusí být v rozsahu tradiční rozvahy nebo výsledovky. Následující údaje se mohou považovat za klíčové:

1. Hmotná aktiva
2. Zásoby
3. Pohledávky a ostatní dlužníci
4. Peněžní prostředky
5. Kapitál a fondy
6. Rezervy
7. Závazky
8. Čistý obrát
9. Náklady na prodej/výrobu
10. Úroky
11. Daně
12. Zisk nebo ztráta za období

Tyto informace by se mohly sestavit v souladu s principy a kvalitativními charakteristikami, které budou obsaženy v revidované směrnici. Dodatečné zjednodušení by se mohlo dosáhnout sladěním těchto klíčových údajů s požadavky na vykazování malých podniků ostatními státními institucemi jako například daňovým nebo statistickým úřadem.

Současný formát výsledovky obsahuje položku mimořádné výnosy a mimořádné náklady. V kontextu IFRS používání těchto položek je odstraněno. Hlavní argument pro odstranění těchto položek je, že často dochází pouze k arbitrárnímu rozhodnutí, co je spojeno s normálním podnikáním. V některých případech tyto mimořádné efekty se stávají permanentními a jejich vykazování jako mimořádné ztrácí logiku. Diskuse k tomuto tématu jsou kontroverzní. Někteří respondenti docházejí k závěru, že především u malých podniků jsou tyto položky důležité k identifikaci reálného zisku a k odhadnutí budoucích výdělků.

8 Komentář k účetní závěrce

Vhodné zveřejnění je velmi důležité k porozumění účetních výkazů společnosti. Potřeba zveřejnění závisí na počtu externích investorů a na velikosti společnosti. Směrnice požadují rozdílné množství zveřejňovaných informací: všeobecné informace o podniku a o vlastnících podniku, zveřejnění určitých postupů řešení v závislosti na použitých volbách a zveřejnění dodatečných informací, které nejsou obsaženy v hlavních účetních výkazech.

Požadavky na zveřejnění jsou permanentně kritizovány ze strany malých a středních podniků, protože vytvářejí většinu administrativních překážek, aniž by přinesly užitek svým

uživatelům. Na druhou stranu informace obsažené v komentáři mohou být užitečnější než údaje obsažené v primárních účetních výkazech.

Je zapotřebí najít vhodnou rovnováhu mezi náklady na sestavení výkazů a užitky, které z toho plynou. Někdy se argumentuje, že malé podniky mohou být předmětem pouze minimálních požadavků na zveřejnění. V závislosti na komplexnosti transakcí, podnikání a velikosti podniku mohou být dodatečné požadavky na zveřejnění nezbytné. Ve směrnicích jsou téměř v každém oddíle požadavky na dodatečné zveřejnění. Čtvrtá směrnice obsahuje v 8. oddíle požadavky na komentář. Zde je nutné zdůraznit, že současné znění směrnice již obsahuje volbu na zkrácený obsah komentáře. Předložený seznam základních informací ke zveřejnění představuje minimální požadavky na zveřejnění pro malé podniky. Všechny další požadavky na zveřejnění, kromě následujícího soupisu, by měly být poskytnuty pouze v případě kdy je zapotřebí pravdivý a věrný obrazu na finanční pozici nebo výkonnost společnosti.

1. Oceňovací metody.
2. Jméno, sídlo podniku s minimálně 20 % investičních podílů a všechny podniky s neomezeným ručením pokud jsou významné.
3. Celková suma finančních závazků, penzí a přidružených podniků, které nejsou v rozvaze.
4. Podstata a účel podnikání, pokud to nevyplývá z uspořádání rozvaha a jejich finanční vliv, pokud je to významné.
5. Transakce se spřízněnými stranami.
6. Průměrný počet zaměstnanců.
7. Výdělky administrativních, manažerských a dohlážitelských orgánů, penzijní závazky bývalým členů.
8. Půjčky členům administrativních, manažerských a dohlážitelských orgánů a závazky vzniklé jejich jménem.
9. Odměny auditora, pojištění, daňové poradenství, neauditorské služby.

9 Oceňování

Přestože současná revize směrnic si nevytýčila za hlavní cíl revizi účetních předpokladů a principů, některé aspekty oceňování jsou přesto součástí revize. Pravidla stanovená pro oceňování položek rozvahy a výsledovky jsou ve směrnicích zakomponována od jejich vzniku a byla předmětem modernizace pouze jednou v jejich historii, a to přijetím reálné hodnoty směrnicí z roku 2001. Zavedení reálné hodnoty do směrnic bylo zásadní podmínkou pro proces realizace uložení povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Neexistence reálné hodnoty ve směrnicích byla významnou překážkou v harmonizaci směrnic s IFRS.

V účetní směrnici z roku 2001 byla současně uvedena výzva, aby se omezilo správní zatížení malých podniků a aby členské státy osvobodily malé společnosti od této povinnosti. Výzva směrem k členským státům, aby osvobodily malé společnosti od povinnosti oceňovat finanční nástroje, včetně derivátů v reálné hodnotě vyplývá ze způsobů stanovení reálné hodnoty. Směrnice obsahuje způsoby stanovení reálné hodnoty. Reálná hodnota se má stanovit podle tržní hodnoty u těch nástrojů, pro které existuje spolehlivý trh. Pokud nelze zjistit tržní hodnotu, ale je možné zjistit informaci o jednotlivých komponentech nebo stanovit hodnotu podle podobného finančního nástroje, následuje tento postup. Nejsložitější jsou případy, kdy předchozí přístupy nelze uplatnit a je nutné přistoupit ke stanovení hodnoty

podle obecně přijatých oceňovacích modelů a metod, které zajistí přiměřené přiblížení se tržní hodnotě.

Ze způsobu stanovení reálné hodnoty vyplývá, že v případě, kdy neexistuje spolehlivý trh, postupuje účetní jednotka při stanovování reálné hodnoty individuálně a s největší pravděpodobností použije stanovení reálné hodnoty na základě expertního odhadu. Tento poslední způsob je nejpracnější a finančně nejnákladnější. V různých členských státech se výzva k omezení správního zatížení malých podniků osvobozením malých společností od povinnosti oceňovat finanční nástroje, včetně derivátů reálnou hodnotou řeší odlišným způsobem.

Přestože současně probíhající revize směrnic není primárně zaměřena na oceňování, v jejím průběhu se bude zjišťovat, zdali je pro podniky užitečné stanovit přesnější pravidla oceňování a zúžit množství voleb v oceňování, které jsou do směrnic zakomponovány. Méně striktní režim oceňování by vyhovoval malým podnikům, zatímco u středních a velkých podniků budou přísnější požadavky.

Závěr

Důvodem revize účetních směrnic, která byla nastartována v roce 2009 je odstranění nebo alespoň snížení administrativní zátěže především pro malé podniky a dále zlepšení pravidel pro všechny účetní jednotky, které se Čtvrtou směrnicí řídí. Kromě snížení administrativní zátěže a zlepšení pravidel by se revizí směrnic mělo dosáhnout zlepšení srozumitelnosti textu směrnic. Ve většině případů se na malé společnosti vztahují stejná pravidla jako na společnosti velké. V mnoha situacích musejí být určité informace zpracovány jediné proto, aby byly splněny právní povinnosti, aniž by to však podniky skutečně potřebovaly. Tento fakt odpovídá definici administrativní zátěže.

Evropská komise se rovněž zamýšlí nad dlouhodobou úlohou účetních směrnic vzhledem ke změnám informačních potřeb uživatelů. Z tohoto důvodu je patrné, že směrnice musí podstoupit proces obsáhlé revize a modernizace. V tomto kontextu je nezbytné znovu prodiskutovat, zdali ochrana věřitelů má zůstat hlavním zájmem směrnic nebo zdali se směrnice mají zaměřit na poskytování ekonomických informací, který umožní uživatelům jejich ekonomické rozhodování? Tyto otázky jsou zásadní, avšak bude možné na ně zodpovědně nalézt odpověď teprve po revizi směrnic, která však již při svém zahájení byla proklamována jako revize, která se zaměřuje pouze na některé aspekty!

Literatura

- [1] CSES (2008): *Evaluation of Thresholds for Micro-Entities*. [on-line], Kent, Centre for Strategy and Evaluation Services, c2008, [cit. 10. 3. 2010], <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/studies/micro_entity_en.pdf>.
- [2] EC (2008a): *Commission Staff Working Document Accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Think Small First. A Small Business Act for Europe. Impact Assessment. SEC 2008/2101/FIN*. [on-line], Brussels, European Commission, c2008, [cit. 10. 3. 2010], <[http://www.ipex.eu/ipex/webdav/site/myjahiasite/groups/CentralSupport/public/2008/SEC_2008_2101/COM_SEC\(2008\)2101_EN.pdf](http://www.ipex.eu/ipex/webdav/site/myjahiasite/groups/CentralSupport/public/2008/SEC_2008_2101/COM_SEC(2008)2101_EN.pdf)>.

- [3] EC (2008b): *Commission Staff Working Document Accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Think Small First A Small Business Act for Europe. Summary of the Impact Assessment. SEC 2008/2102/FIN*. [on-line], Brussels, European Commission, c2008, [cit. 10. 3. 2010], <[http://www.ipex.eu/ipex/webdav/site/myjahiasite/groups/CentralSupport/public/2008/SEC_2008_2102/COM_SEC\(2008\)2102_EN.pdf](http://www.ipex.eu/ipex/webdav/site/myjahiasite/groups/CentralSupport/public/2008/SEC_2008_2102/COM_SEC(2008)2102_EN.pdf)>.
- [4] EC (2009a): *Better Regulation. Administrative Costs*. [on-line], Brussels, European Commission, c2009, [cit. 10. 3. 2010], <http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/admin_costs_en.htm>.
- [5] EC (2009b): *Working Document of the Commission Services (DG Internal Market) Consultation Paper on Review of the Accounting Directives*. [on-line], Brussels, European Commission, c2009, [cit. 10. 3. 2010], <http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2009/accounting/20090226_consultation_en.doc>.
- [6] EC (2009c): *The EU Single Market. Simplifying the Business Environment for Companies*. [on-line], Brussels, European Commission, c2009, [cit. 10. 3. 2010], <http://ec.europa.eu/internal_market/company/simplification/index_en.htm>.
- [7] EP (2008): *Zpráva o mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) a správě a řízení Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB)*. [on-line], Strasbourg, European Parliament, c2008, [cit. 10. 3. 2010], <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//ep//NONSGML+REPORT+A6-2008-0032+0+DOC+PDF+V0//CS>>.
- [8] Ramboll (2005): *Report on Impacts of Raised Thresholds Defining SMEs*. [on-line], Copenhagen, Ramboll Management, c2007, [cit. 10. 3. 2010], <http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/studies/sme_thresholds_en.pdf>.
- [9] Ramboll (2007): *Study on administrative costs of the EU Company Law Acquis*. [on-line], Copenhagen, Ramboll Management, c2007, [cit. 10. 3. 2010], <http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/simplification/final_report_company_law_administrative_costs_en.pdf>.
- [10] Žárová, M. (2003): *Zásadní změna regulace evropského účetnictví*. Účetnictví, 2003, roč. 50, č. 12, s. 90-96.
- [11] Žárová, M. (2006): *Regulace evropského účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2006.
- [12] Žárová, M. (2007): *Nová směrnice pro účetnictví v Evropské unii*. Účetnictví, 2007, roč. 54, č. 1, s. 67-71.
- [13] Žárová, M. (2008): *Oceňování reálnou hodnotou – překážka nebo přínos účetního výkaznictví?* Český finanční a účetní časopis, 2008, roč. 3, č. 4, s. 44-50.

Revize účetních směrnic

Marcela Žárová

ABSTRAKT

Současná revize Čtvrté a Sedmé směrnice ES probíhá v rámci procesu zjednodušování účetních pravidel pro malé a střední podniky a pro ostatní podniky, které se řídí účetními směrnicemi. Cílem revize účetních směrnic je modernizace a zjednodušení požadavků na vykazování, stejně tak jako jejich lepší srozumitelnost a dosažitelnost. Revize se řídí heslem „mysli nejdříve na malé jednotky“. Cílem regulační strategie Komise je změřit administrativní náklady a snížit administrativní zátěž. Komise v roce 2009 zveřejnila návrh obsahující celou řadu zjednodušení ve finančním účetnictví a výkaznictví. Evropský parlament podporuje Komisi, aby pokračovala v procesu revize s ohledem na zjednodušování práva společností, účetnictví a auditingu pro malé a střední podniky prostřednictvím legislativních aktů, především Čtvrté a Sedmé směrnice ES.

Klíčová slova: Revize; SME; Čtvrtá směrnice Rady ES; Sedmá směrnice Rady ES.

Revision of Accounting Directives

ABSTRACT

Current revision of the Fourth and Seventh Company Law Directives is provided in the scope of simplification of accounting rules for SMEs and other companies. The review of the Accounting Directives has the overall objective to modernize and simplify the reporting requirements as well as to make them more understandable and accessible. The review should be guided with the „think first“ principle in mind. The Commission's regulation strategy is aimed at measuring administrative costs and reducing administrative burdens. Commission presented in 2009 a proposal for a Directive containing a number of targeted simplification measures in financial accounting and reporting. The European Parliament encouraged the Commission to continue its activities with regards to simplification of company law, accounting and auditing for SMEs via the relevant legislative acts, in particular the Fourth and Seventh Company Law Directives.

Key words: Revision; SME; Fourth Company Law Directive; Seventh Company Law Directive.

JEL classification: M41.