

PŘÍNOS IFRS FOR SME PRO EFEKTIVNÍ ŘÍZENÍ PODNIKU

Jana Hinke, Jitka Zbokrová

ÚVOD

Efektivní řízení podnikových procesů se neobejde bez kvalitních dat o finanční pozici a výkonnosti společnosti. Zdrojem těchto dat jsou informace z finančního účetnictví, jehož výstupy jsou používány manažery k vytváření analýz a potažmo tak k rozhodování o budoucích podnikatelských záměrech. Důležitou vlastností výstupů z finančního účetnictví je jejich vypovídací schopnost, která by měla směřovat k věrnému a pravdivému obrazu skutečnosti. Zásada věrného a pravdivého zobrazení skutečnosti je primárním požadavkem Rady pro vytváření mezinárodních standardů účetního výkaznictví, která v roce 2009 vydala standard určený pro účetní výkaznictví malých a středních podniků, jehož vliv na efektivní řízení podniku bude v tomto příspěvku zkoumán.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Standard IFRS for SME vydaný 9. července 2009 je první verzí pravidel pro malé a střední podniky. Tato pravidla vzešla z plné verze IAS/IFRS. Jedná se o text, založený na stejné „vizi“ jako IAS/IFRS. Na rozdíl od IAS/IFRS pro velké společnosti, jejichž text je rozčleněn na Koncepční rámec a jednotlivé standardy, jsou veškeré skutečnosti IFRS for SME shrnuty do jediného dokumentu (standardu) rozděleného do 35 sekcí.

Samotný text standardu je ještě doplněn dvěma samostatnými soubory – ilustrativní účetní závěrkou (upravující prezentaci a seznam požadavků na zveřejnění) (Illustrative Financial Statements Presentation and Disclosure Checklist) a dále důvodovou zprávou (Basis for Conclusions).

Malé a střední podniky jsou přímo v IFRS for SME definovány jako účetní jednotky, které:

- a) nemají veřejnou odpovědnost (tzn. její dluhopisy nebo kapitálové nástroje nejsou obchodovány na veřejném trhu nebo nejsou v procesu vydávání těchto nástrojů

pro obchodování na veřejném trhu) a primární činností těchto podniků není zmocnění ke správě aktiv široké skupiny subjektů,

- b) zveřejňují svoji účetní závěrku pro externí uživatele (např. pro stávající a potenciální věřitele, vlastníky apod.) [1].

IFRS for SME byl vydán za účelem standardizace účetního výkaznictví neobchodovaných účetních jednotek. Smyslem tohoto projektu bylo vytvořit jednotná pravidla účetního výkaznictví, která budou vyhovovat potřebám uživatelům malých a středních podniků [2].

Nutnost zabývat se účetním výkaznictvím malých a středních podniků plyne z jejich nezpochybnitelně důležitého postavení v národním hospodářství.

2 CÍL A METODIKA

Cílem příspěvku je identifikovat rozdíly IFRS for SME od plné verze IAS/IFRS a odpovědět na otázku, zda tato rozdílnost má za následek zpřístupnění výkaznictví podle IFRS pro malé a střední podniky, resp. zda při vykazování dle IFRS for SME nepřevyšuje úsilí na získání informací přínos z nich plynoucí, což by mohlo ohrožit konkurenceschopnost podniků. K vytyčenému cíli bude nutné analyzovat text standardu IFRS for SME a komparovat jednotlivá řešení z tohoto standardu s plnou verzí IAS/IFRS pro společnosti kótované na trhu cenných papírů. Poté dojde k syntéze získaných poznatků. Příspěvek byl zpracován za podpory projektu FRVŠ s názvem: Inovace studijního předmětu zaměřeného na výuku světových účetních systémů.

3 VÝSLEDKY

Po hlubší analýze textu standardu IFRS for SME lze identifikovat rozdíly IFRS for SME jak od plné verze IAS/IFRS (určené ke

standardizaci účetního výkaznictví velkých společností), tak od národní úpravy účetnictví v České republice. Rozdíly IFRS for SME od plné verze IAS/IFRS plynou zejména ze snahy IASB nepožadovat přehnané povinnosti, které by znamenaly vynaložení nepřiměřeného úsilí. Odlišnosti lze kategorizovat do několika skupin.

První z nich jsou odlišnosti vzniklé zrušením možnosti alternativního způsobu volby účetní politiky oproti plné verzi IAS/IFRS, kde alternativy stále existují. Tyto odlišnosti lze spatřovat zejména v oblasti nehmotných aktiv, které se oceňují pouze pořizovací cenou. Pořizovací cenu lze korigovat o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty, tzn. lze ji upravit pouze směrem dolů. Další oblastí jsou investice do nemovitostí, které se oceňují pouze reálnou hodnotou, pokud reálnou hodnotu není možné spolehlivě a bez nepřiměřených nákladů a úsilí stanovit, mají se účtovat jako dlouhodobý hmotný majetek. Pozemky, budovy a zařízení se oceňují pouze pořizovací cenou korigovanou o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Pojem ztráty ze snížení hodnoty odpovídá termínu užívanému v českých právních předpisech „opravné položky“. V oblasti dotací chybí dle IFRS for SME zmínka o dotacích snižujících hodnotu dlouhodobého majetku, tzn. veškeré dotace je nutno zúčtovat do výnosů - u nepodmíněných dotací ihned a u podmíněných dotací po splnění kritérií. Posledním případem tohoto druhu rozdílů mezi IAS/IFRS a IFRS for SME je zúčtování investic do společných podniků, kdy nelze použít poměrnou konsolidaci.

Dalším druhem odlišností mezi IAS/IFRS a IFRS for SME jsou rozdíly vyplývající z vypuštění dílčí problematiky, která v plné verzi standardů existovala, avšak do verze pro malé a střední podniky převzata nebyla. Jedná se zejména o problematiku mezitímního účetního výkaznictví, problematiku výpočtu a zveřejňování zisku na akcii v rámci základního a zředěného ukazatele, o problematiku vykazování podle segmentů a o problematiku dlouhodobých aktiv držených k prodeji a ukončovaných operací. Tyto problematiky tedy nejsou standardem pro malé a střední podniky řešeny, pokud by je však chtěla účetní jednotka

vykazovat, měla by zveřejnit způsob určení jejich výše. To znamená, že malé a střední podnik nemusí v případě chybějícího ustanovení abstrahovat od plné verze standardů, ale může být tvůrcem zcela vlastního způsobu vykazování dané problematiky.

Verze Mezinárodních standardů pro malé podniky byla zjednodušena také co do rozsahu, neboť text IFRS for SME bez doprovodných dokumentů skýtá 230 stran (oproti plné verzi s rozsahem přes dva tisíce stran). Z tohoto zúžení vyplývá další kategorie odlišností. Například v oblasti způsobu účtování a oceňování lze identifikovat, že výpůjční náklady se dle IFRS for SME mají účtovat přímo do nákladů, tzn., že není možné je aktivovat do pořizovací ceny majetku.

U výdajů na výzkum a vývoj je dovoleno účtování do nákladů, což znamená zákaz aktivace nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností. Veškerá aktiva musí mít omezenou dobu životnosti, přičemž u aktiv s neurčitelnou dobou životnosti je stanoven předpoklad deseti let životnosti. Všechna nehmotná aktiva včetně goodwillu se tedy odepisují. V rámci biologických aktiv je požadováno ocenění v reálné hodnotě pouze v případě, pokud je tato hodnota určitelná bez neúměrných nákladů a úsilí. Pokud to možné není, mají se ocenit v historické ceně. U finančních nástrojů je nejprve nutné provést klasifikaci, tzn. rozdělení na základní skupinu oceňovanou v pořizovací ceně nebo amortizované pořizovací ceně a skupinu ostatních finančních nástrojů, která bude oceněna reálnou hodnotou s použitím výsledkového přístupu. Zjednodušení nastalo také v odúčtování finančního aktiva, resp. v jeho odstranění z rozvahy. V případě úhrad vázaných na akcie má být pro ocenění využito reálné hodnoty zjištěné nejlepším možným odhadem vedení společnosti. U pozemků, budov, zařízení a dalších nehmotných aktiv se nemusí doba životnosti, zbytková hodnota a metoda odpisu revidovat na konci každého účetního období, ale pouze v případě, že existuje náznak změny oproti poslední účetní závěrce.

Výše uvedené odlišnosti ve způsobech účtování a oceňování se promítají také do konečné podoby výkaznictví, neboť zjednodušení účetního systému s sebou přináší i méně požadavků na zveřejňování účetních informací a to jak ve výkazech samotných, tak i v komentáři (příloze) k účetním výkazům.

Rozdíly lze však identifikovat také v procesu novelizací a v samotném přechodu na systém IAS/IFRS resp. IFRS for SME, kde nebudou jednotlivá účetní řešení novelizována po sekcích, ale Rada pro vydávání standardů (IASB) bude revidovat vždy standard jako celek, přičemž první revize bude provedena až v okamžiku, kdy budou k dispozici účetní závěrky malých a středních podniků za minimálně dvě účetní období [1]. Poté IASB plánuje provést úpravu stávajícího standardu, a to o námitky uživatelů tohoto účetního systému a dále o změny přijaté v plném znění IAS/IFRS. V oblasti přechodu na IFRS for SME je nutné podotknout, že účetní jednotka má postupovat v souladu s ustanovením 35. kapitoly tohoto standardu (s výraznými zjednodušeními oproti IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví) a to bez ohledu na to, zda přechází na IFRS for SME z plné verze IAS/IFRS či z národní účetní úpravy.

Mnohé odlišnosti standardu IFRS for SME od plné verze IAS/IFRS paradoxně stírají rozdíly existující mezi IAS/IFRS a právní úpravou finančního účetnictví dle právních předpisů ČR. Zřetelné je to zejména u způsobu oceňování dlouhodobého hmotného majetku, biologických aktiv a dlouhodobého nehmotného majetku, kde došlo eliminací reálné hodnoty k přijetí modelu pořizovací ceny, což odpovídá řešení oceňování dle zákona o účetnictví. Toto zjednodušení však může mít nepříznivý vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů a tím i na rozhodování resp. efektivní řízení podniku.

4 DISKUSE

Prvotním problémem při aplikaci IFRS for SME ze strany malých a středních podniků ČR se v současnosti jeví stanovení základu daně z příjmů z výsledku hospodaření dle národních právních předpisů. Tento problém lze do budoucna řešit buď postupným začleňováním postupů z IFRS for SME do národních účetních

předpisů, nebo možností výpočtu daňového základu přímo z výsledku hospodaření sestaveného dle IAS/IFRS či IFRS for SME. Tímto způsobem by odpadla povinnost vykazovat účetní data dle národních účetních norem i pro kótované podniky působící na území ČR, což by snížilo administrativní náklady a setřelo rozdíl mezi vykazovacími povinnostmi poplatníků různé velikosti.

V současné době se tedy použití IFRS for SME nejeví jako efektivní, neboť by účetní jednotka musela vypracovat dvojí výkaznictví - dle českých právních norem pro daňové účely a účetnictví dle IFRS for SME pro ostatní uživatele účetních dat.

ZÁVĚR

Výsledky analýzy rozdílů IFRS for SME od IAS/IFRS ukazují, že při tvorbě standardu pro malé a střední podniky došlo ke zjednodušení v mnoha oblastech, což má příznivý vliv na zpřístupnění použití tohoto účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Pokud by účetní jednotka vedla toto účetní výkaznictví jako jediné, určitě by náklady nepřevýšily užítky spojené s jejich aplikací. V současnosti však samotné výkaznictví dle IFRS for SME možné není.

Na základě výše uvedené analýzy rozdílů IFRS for SME od IAS/IFRS lze konstatovat, že po zjednodušení textu IFRS for SME tento standard plně nezobrazuje (a ani nemůže zobrazovat) skutečnost podniku věrně a pravdivě. Přesto však přispívá k efektivnímu řízení podnikových procesů více, než účetní výkaznictví sestavené dle právních předpisů ČR.

LITERATURA

[1] *International Financial Standard for Small and Medium-sized Entities* [online]. London: International Accounting Standards Board, 2012, Aktualizace 20. 03. 2012 [cit. 2012-08-08]. Dostupné z [www: http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/cz/CZSME.pdf](http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/cz/CZSME.pdf)

[2] VAŠEK, Libor. IFRS pro malé a střední podniky „v kostce“: inspirace pro výuku. *Sborník příspěvků z pedagogické konference 2009*. Praha: VŠE v Praze, 2009. s. 138-142. ISBN 978-80-245-1597-7.

Autoři:

Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Západočeská univerzita v Plzni

Ekonomická fakulta

Katedra financí a účetnictví

hinke@kfu.zcu.cz

Ing. Jitka Zborková

Západočeská univerzita v Plzni

Ekonomická fakulta

Katedra financí a účetnictví

prochaz2@kfu.zcu.cz

THE BENEFITS OF IFRS FOR SME FOR EFFECTIVE MANAGEMENT

Jana Hinke, Jitka Zbokrová

Abstract: Business processes cannot be managed effectively without high quality data of financial position and performance. Financial accounting is the main source of these data. Currently are discussed the benefits of IFRS for SMEs for companies in the Czech Republic. The aim of this paper is to identify the main differences between IFRS for SMEs and full IFRS and by this comparison respond to answer whether these differences enable to use IFRS for non-listed companies.

Keywords: accounting, reporting, standards, differences.

JEL Classification: M 41, M 48, M 21

78/2012, projekt FRVŠ: Inovace studijního předmětu zaměřeného na výuku světových účetních systémů.