

ROZDÍLY V ÚČTOVÁNÍ PODLE ČÚS A IFRS

Irena Honková

Úvod

Ministerstvo financí konsistentně usiluje o harmonizaci českého účetního systému se směrnicemi EU s cílem přiblížit ho standardům IFRS. I přes tuto snahu existuje stále mnoho rozdílů mezi těmito účetními systémy.

Cílem tohoto příspěvku je sumarizovat rozdíly v účtování podle ČÚS/IFRS a naznačit jejich možný vliv na finanční výsledky.

1. Hlavní rozdíly v účtování ČÚS/IFRS

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení:

- Podle ČÚS se náhradní díly sledují a vykazují v rámci zásob materiálu, což v případě, že je jejich hodnota vysoká, zkresluje likviditu účetní jednotky vykázanou v účetní závěrce (Dvořáková, 2008).
- Zvýšení účetní hodnoty dlouhodobých aktiv při přecenění na fair value směrem nahoru není dle české legislativy umožněno. Východiskem pro stanovení odpisů dlouhodobých aktiv musí proto stále být často inflačně podhodnocené původní (historické) pořizovací ceny. Díky tomu není podnikům umožněno vyjádřit uchování podnikové podstaty v produkčním pojetí (Kovanicová, 2008).

Porovnávají-li se odpisy v ČR a ve standardu IAS 16, je zřejmé, že standard přikládá velkou důležitost stanovení doby použitelnosti aktiva. Řada podniků se těmito otázkami nezabývá vůbec a využívá daňově uznatelné odpisy. To znamená, že místo určení doby použitelnosti vychází při stanovení odpisů z daňových limitů, což nemusí vyhovovat konkrétním podmínkám užívání aktiva v podniku.

IAS 38 Nehmotná aktiva:

- Podle ČÚS je goodwill odpisován (Dvořáková, 2008).
- Nehmotná aktiva vytvořena pro vlastní potřeby se nesmí aktivovat (Ernts & Young, Dvořáková, 2015).
- Na rozdíl od standardu IAS 38 není umožněno přeceňování dlouhodobých nehmotných aktiv na fair value, ocenění nehmotných aktiv je v ČR založeno pouze na bázi historických cen.

IAS 39/IFRS 9 Finanční nástroje:

- Dlouhodobé dluhopisy se podle IFRS zachytí v současné hodnotě a amortizace se bude provádět na bázi efektivní úrokové míry (Strouhal, 2012). Podle české legislativy jsou vykazovány ve jmenovité hodnotě, která je k rozvahovému dni upravena o amortizaci (Kovanicová, 2008).

IAS 23 Výpůjční náklady:

- Podle ČÚS se účetní jednotky mohou rozhodnout, zda budou úroky z účelově poskytnutých úvěrů zahrnovat do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Do hodnoty zásob se úroky aktivovat nesmí za žádných okolností (Dvořáková, 2008).

IAS 36 Snížení hodnoty aktiv:

- České účetní předpisy neberou při testování snížení hodnoty v úvahu hodnotu z užívání a nevyžadují její zjištění (Jílek, 2013).

IAS 2 Zásoby:

- V ČR nejsou odlišeny významné náhradní díly. Standard IAS 2 stanovuje přísnější pravidla pro ocenění vyráběných zásob. Do hodnoty produkce lze aktivovat pouze část fixní režie, která odpovídá normální úrovni využití výrobní kapacity (Dvořáková, 2008).

IAS 17 Leasingy:

- Mezi účetními předpisy v ČR a úpravou standardu IAS 37 je významný rozdíl. Nájemce nemůže zahrnout aktivum pořizované formou finančního leasingu do aktiv a závazek z leasingu jako rozvahový závazek (Kraftová, 2010).
- Tím jsou podstatným způsobem zkresleny informace o zadluženosti účetní jednotky, o efektivnosti dlouhodobých aktiv apod.

IAS 37 Rezervy:

- Rezerva na opravy dlouhodobého majetku, která patří v České republice k nejfrekventovaněji vytvářeným rezervám z důsledku své možné daňové uznatelnosti, je v přímém rozporu s požadavky standardu IAS 37. Tuto rezervu však nelze dle IFRS uznat jako závazek a její tvorba není v souladu s IAS 37 (Dvořáková, 2008). V Českých účetních standardech zcela chybí definice závazků, což může vést v praxi k tomu, že je tvorba rezervy, vyjma daňově uznatelné rezervy, podceňována (Kovanicová, 2008).

IAS 20 Dotace:

- Standard požaduje výnosový přístup k zachycení státních dotací a vyžaduje dodržování principu aktuálnosti. V případě obdržených dotací na pořízení aktiv lze tento princip dodržet dvěma způsoby. První možností je snížení hodnoty aktiva o obdrženou dotaci, což ovlivní hospodářský výsledek v obdobích, kdy bude aktivum přinášet výnosy prostřednictvím snížení odpisů. Tento způsob je využíván i v České republice. Druhým způsobem je časové rozlišení dotací jako výnosů příštích období (Jílek, 2013).

2. Dopady českých účetních standardů na finanční výsledky

Dva rozdílné účetní přístupy vedou k odlišným finančním výsledkům. Tyto vlivy často působí protichůdně, jak ukazuje Tabulka 1 znázorňující přehled dopadů účtování podle Českých účetních standardů na účetnictví podniku účtujícího podle IAS/IFRS.

Tabulka 1: Přehled dopadu ČÚS

Oblast účtování	Vliv ČÚS
Dlouhodobý hmotný majetek	<p>Snižují hodnotu dlouhodobých hmotných aktiv (historické ceny bývají inflačně podhodnocené).</p> <p>Zvyšují hodnotu dlouhodobých hmotných aktiv (započítávají i významné náhradní díly).</p> <p>Snižují hodnotu dlouhodobých hmotných aktiv (předmět finančního leasingu není aktivum).</p> <p>Snižují hodnotu dlouhodobých aktiv (výpůjční náklady se nemusí aktivovat).</p>
Dlouhodobý nehmotný majetek	Snižuje hodnotu dlouhodobých nehmotných aktiv (neumožňují fair value, goodwill je odpisován).
Dlouhodobý finanční majetek	Zvyšují hodnotu dlouhodobých dluhopisů (nezachycují se v současné hodnotě na bázi efektivní úrokové míry).
Zásoby	<p>Snižují hodnotu zásob (výpůjční náklady se nesmí aktivovat).</p> <p>Zvyšují hodnotu zásob (umožňuje aktivovat fixní režii pro ocenění vyráběných zásob).</p> <p>Zvyšují hodnotu zásob (zahrnují i významné náhradní díly).</p>
Závazky	<p>Snižují hodnotu závazků (podceňována tvorba rezerv).</p> <p>Zvyšují hodnotu závazků (oceňovány v současné hodnotě).</p>

Zdroj: Vlastní zpracování

3. Harmonizace v účetnictví

Rozdílností obou účetních přístupů se zabývá národní legislativa. Harmonizace účetnictví tudíž probíhá i v České republice. Jedním z posledních kroků úpravy české legislativy je novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele účinná k 1. lednu 2016

V části 102 Sbírký zákonů ze dne 2.10. 2015 byla vyhlášena vyhláška č. 250/2015 Sb., kterou se s účinností od 1. ledna 2016 mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Důvodem novely vyhlášky je především dokončení transpozice směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, a změna směrnic Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice Rady 78/660/EHS (ze dne 25.7.1978) a 83/349 EHS (ze dne 25.7.1983) v návaznosti na zákon č. 221/2015 Sb. (ze dne 12.8.2015), kterým se mění zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

V uvedené novele je jasně zřejmá tendence přibližování české legislativy k evropského právu, konkrétně k mezinárodním standardům finančního výkaznictví (IFRS) a k mezinárodním účetním standardům (IAS).

Novela vyhlášky obsahuje nové účetní výkazy (rozhava a výkaz zisku a ztráty) v plném rozsahu a ve zkráceném rozsahu včetně nového uspořádání a označování položek a nového či zpřesněného obsahu položek a nové přílohy v účetní závěrce podle kategorií účetních jednotek, kterou nová vyhláška rovněž zavádí.

Ve výkazu zisku a ztráty dochází k zrušení samostatného vykazování mimořádných výnosů a nákladů, které ve výsledovce dle IAS 1 rovněž nejsou vykazovány.

Novela ruší vykazování zřizovacích výdajů v rámci dlouhodobého majetku. Zřizovací výdaje tedy již nejsou považovány za reálné aktivum účetní jednotky, stejně jako u IAS/IFRS. Důvodem je absence důležitého kritéria pro rozpoznání aktiv, neboť toto aktivum nelze ocenit užitky, které účetní jednotce přináší.

Novela mění vykazování a účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci zásob a dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Nová úprava v souladu s IAS 2 účtuje

změnu stavu zásob vlastní činnosti i aktivaci jako eliminaci vynaložených nákladů. Průběžné výsledky hospodaření tak již nebudou ovlivňovány nerealizovanou produkcí. Novela vymezuje rovněž stanovení vlastních nákladů u zásob vlastní výroby. Novelizované ustanovení omezuje poměrnou část variabilní a fixních nepřímých nákladů a výslovně vylučuje náklady odbytového charakteru, rovněž v souladu s IAS 2.

Závěr

Účtování českých podniků sestavujících účetní závěrku podle IAS/IFRS je v současné době do jisté míry kontraproduktivní. Podniky volí různé metody, jak se vypořádat s dvojitou legislativou. Je však patrné, že to přináší velké nároky na čas a personální a technické zabezpečení a s tím spojené náklady.

Vedle toho účetní závěrka sestavená podle českých předpisů se potýká s problémy, které jsou spojeny s daňovými zákony. Při zpracování účetních výkazů je přihlíženo k potenciálním důsledkům daných účetních postupů, což vede k využívání všech legislativou povolených možností, bez ohledu na jejich účelnost (Knápková, 2013).

Příprava účetních výkazů v souladu s IFRS vyžaduje zachycovat transakce podle jejich ekonomické podstaty a poskytovat tak kvalitní informace pro rozhodování investorů. Oproti tomu české účetnictví staví na právní normě.

Ačkoliv tedy proces harmonizace účetnictví pokračuje, ke konečnému sladění našeho národního systému s evropským ještě nedošlo.

Použitá literatura

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2008. 2. vyd. Brno: Computer Press.
- [2] ERNST & YOUNG. Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou. 2015. Retrieved from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf).
- [3] GRÜNWARD, R. Finanční analýza a plánování podniku. 1. ed. Praha: Ekopress, 2007.
- [4] JÍLEK, J., SVOBODOVÁ J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. ed. Praha: Grada Publishing, a.s.
- [5] KISLINGEROVÁ, E. Finanční analýza krok za krokem. 2005. 1. ed. Praha: C. H. Beck.
- [6] KNÁPKOVÁ, A., PAVELKOVÁ, D., ŠTEKER, K. Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady. 2013. 2. ed. Praha: Grada Publishing, a.s.
- [7] KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 2008. Praha: Bova Polygon.

- [8] KRAFTOVÁ, I. Finanční účetnictví s akcentem na IFRS. 2010. 1. ed. Pardubice: Univerzita Pardubice.
- [9] SIDDIQUI, A.S. a S.A. SIDDIQUI. Comprehensive Financial Accountancy. 2011. 12. vyd. Lashmi Publications.
- [10] STROUHAL, J. Účetnictví 2012: velká kniha příkladů. 2012. 1. ed. Brno: Computer Press.
- [11] ŠTOHL, P. Učebnice účetnictví 2014: 3. díl. 2014. Znojmo: Štohl Pavel Ing. - vzdělávací středisko.
- [12] SYNEK, M. Podniková ekonomika. 2006. 4. ed. Praha: C. H. Beck.
- [13] Vyhláška č. 500/2002 Sb. In: Ministerstvo financí, 2002.

Kontaktní údaje:

Ing. Irena Honková, Ph.D.

Univerzita Pardubice

Studentská 95

532 10 Pardubice 2

e-mail: irena.honkova@upce.cz

telefon: 466 036 163

DIFFERENCES IN ACCOUNTING ACCORDING TO CAS AND IFRS

Irena Honková

Abstract

This article addresses the differences in accounting according to Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS). It contains basic differences in the two aforementioned accounting methods and their possible impact on financial results. Part of the paper is devoted to the ongoing process of harmonization of accounting in the Czech Republic.

Key words: Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, CAS, IAS/IFRS

JEL codes: M48