

Klíčová slova: Řízení výkonnosti, manažerské účetnictví, účetní systém

Summary

Currently, increasing emphasis is placed on performance measurement and management. Within performance measurement and management in general the role of financial performance is becoming increasingly important. The paper is concerned with measuring and reporting of financial performance of an enterprise primarily from managers' points of view.

Key words: Performance Management, Management Accounting, Accounting System

JEL klasifikace: M41

Použité zdroje:

- [1] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. (2005): Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I.). Nakladatelství Oeconomica, Praha, 2005, ISBN 80-245-0746-3
- [2] HALÍŘ, Z. (2009): Úloha účetních informací v řízení finanční výkonnosti. Diplomová práce, VŠE v Praze, Praha, 2009
- [3] HALÍŘ, Z. (2010): Úloha účetních informací v měření finanční výkonnosti z pohledu externích uživatelů. In: PROCHÁZKA, D. (ed.): Sborník konference "Konference studentů doktorského studia fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze". 28. května 2010, VŠE v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2010, s. 525-536, ISBN 978-80-245-1651-6
- [4] KOVANICOVÁ, D. a kol. (1993): Finanční účetnictví – světový koncept. 3. vydání, nakladatelství Polygon, Praha, 2002, ISBN 80-7273-062-2
- [5] KRÁL, B. (2007): Řízení výkonnosti a manažerské účetnictví. In: KRÁL, B. a kol. Sborník konference "Koncepce a praxe řízení výkonnosti". 20. – 21. září 2007, VŠE v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2007, ISBN 978-80-245-1222-8
- [6] KRÁL, B. a kol. (2006): Manažerské účetnictví. 2. vydání, Management Press, Praha, 2006, ISBN 80-7261-141-0
- [7] MLÁDEK, R. (2002): Světové účetnictví. 2. vydání, Linde Praha, a.s., Praha, 2002, ISBN 80-7201-349-1
- [8] WAGNER, J. (2005): Potenciál účetních informací pro měření finanční výkonnosti. Doktorská disertační práce, VŠE v Praze, Praha, 2005

Kontakt

Zbyněk Halíř, Ing., Katedra manažerského účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, e-mail: <zbynek.halir@vse.cz>

**ANALÝZA VÝZNAMNÝCH PROBLÉMOV UPRAVENÝCH
V MEDZINÁRODNOM ŠTANDARDE PRE FINANČNÉ VYKAZOVANIE
PRE MALÉ A STREDNÉ PODNIKY²⁷**

**Analyzing of some topics in International Financial Reporting Standard for
Small and Medium-sized Entities.**

Stanislava Husárová

Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (ďalej len IFRS) sú v súčasnosti povinné pre verejne obchodovateľné účtovné jednotky. Jedným z dôležitých medzníkov pri implementácii ich pravidiel pri zostavovaní účtovnej závierky bola skutočnosť, že americký regulátor na burze cenných papierov Securities and Exchange Commission (ďalej len SEC) povolil zahraničným súkromným zostavovateľom účtovných závierok používať predpisy IFRS pri podávaní štandardizovaných formulárov (20-F, 10-K a podobne) prostredníctvom ich automatického centrálného systému bez dodatočných úprav²⁸. Toto rozhodnutie nadobudlo účinnosť od obdobia, ktoré sa začína 15. novembra 2007. SEC sa vo februári tohto roku (2010)²⁹ vyjadril, že do konca roka 2011 rozhodne o použití predpisov IFRS aj v prípade amerických verejne obchodovateľných spoločností, pričom finálne rozhodnutie by sa malo uskutočniť najneskôr do konca roka 2015. Pre malé a stredne veľké spoločnosti (ďalej len SME) v súčasnosti pripúšťa SEC použitie zjednodušenej verzie štandardov IFRS pre malé a stredné podniky (SME), ktoré obsahuje iba 230 strán, v porovnaní s niekoľkými tisíckami strán celého balíka predpisov IFRS. Toto rozhodnutie môže mať v značnej miere vplyv aj na množstvo spoločností, ktoré v súčasnosti pôsobia na slovenskom a českom trhu a z dôvodu legislatívnych požiadaviek, musia zostavovať niekoľko verzií výkazov účtovnej závierky podľa rámca vykazovania, z ktorého vychádzajú.

Stredne veľké a malé účtovné jednotky nie sú klasifikované podľa Rady pre medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IASB) na základe veľkostných kritérií ale prostredníctvom kritéria verejnej zodpovednosti resp. záväzku voči verejnosti. V štandarde IFRS pre SME sa malý a stredný podnik vymedzuje na základe splnenia dvoch hlavných indikátorov, ktorými sú **verejná zodpovednosť** a **zverejnenie zostavenej účtovnej závierky na externé použitie**. Tieto kritéria boli prijaté po rozsiahlej diskusii širokej odbornej verejnosti v tejto súvisiacej oblasti. Pričom, verejný záujem bol vymedzený tam, kde dochádza k obchodovaniu s dlhovými a kapitálovými nástrojmi na verejnom trhu resp. ak je jednotka v procese ich emitovania, alebo ak účtovná jednotka spravuje cudzí majetok. Táto situácia vytvára podmienky na vznik verejnej zodpovednosti, pri ktorej druhú stranu obchodného vzťahu nie je možné presne identifikovať, pretože vystupuje ako všeobecne ako verejnosť. K takýmto jednotkám patria banky, poisťovne, penzijné fondy, obchodníci s cennými papiermi a pod. Spoločnosti, ktoré nie sú verejne obchodované, nemajú charakter finančných inštitúcií, môžu využiť možnosť ako čo najjednoduchšie pôsobiť na medzinárodnom trhu, prostredníctvom prijatia štandardu IFRS pre SME.

²⁷ Globalizácia a harmonizácia účtovníctva v podmienkach hospodárskej krízy IG 2617121/10

²⁸ SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION 17 CFR Parts 210, 230, 239 and 249 [RELEASE NOS. 33-8879; 34-57026; INTERNATIONAL SERIES RELEASE NO., 1306; File No. S7-13-07] RIN 3235-AJ90, [http://www.sec.gov/rules/final/finalarchive/finalarchive2006.shtml]

²⁹ SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION RELEASE NOS. 33-9109; 34-61578 Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards [http://www.sec.gov/rules/other.shtml]

1	• Stredne veľké a malé jednotky
2	• Konceptia a princípy uplatnenia
3	• Prezentácia účtovnej závierky
4	• Výkaz o finančnej situácii
5	• Výkaz komplexného výsledku a výkaz ziskov a strát
6	• Výkaz o zmenách vo vlastnom imaní a výkaz ostatných súčasti komplexného výsledku
7	• Výkaz o peňažných tokoch
8	• Poznámky
9	• Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka
10	• Účtovná politika, odhady a chyby
11	• Základné finančné nástroje
12	• Ostatné problémy finančných nástrojov
13	• Zásoby
14	• Investície do pridružených podnikov
15	• Podiely na spoločnom podnikaní
16	• Investície do nehnuteľností
17	• Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia
18	• Nehmotný majetok iný ako goodwill
19	• Podnikové kombinácie a goodwill
20	• Lízingy
21	• Rezervy a podmienené položky
22	• Záväzky a vlastné imanie
23	• Výnosy
24	• Štátne dotácie
25	• Náklady na prijaté úvery a pôžičky
26	• Platby na základe podielov
27	• Zníženie hodnoty majetku
28	• Zamestnané clé požičky
29	• Dane z príjmov
30	• Prepočet zahraničnej meny
31	• Hyperinflácia
32	• Udalosti po konci vykazovaného obdobia
33	• Zverejňovanie o spriaznených stranách
34	• Špecializované činnosti
35	• Prechod na IFRS pre SME

Public Accountants - Americký inštitút certifikovaných verejných účtovníkov) formálne uznal International Accounting Standards Board (Radu pre medzinárodné účtovné štandardy) ako autoritu vydávajúcu predpisy pre finančné vykazovanie, v dôsledku čoho sa v pôsobnosti americkej jurisdikcie odstránili ďalšie bariéry na akceptáciu IFRS ako možnú alternatívu k už existujúcim predpisom US GAAP. Výsledkom tohto rozhodnutia je pripustenie možnosti, že členovia AICPA budú akceptovať účtovné závierky zostavené nielen v súlade s US GAAP, ale aj IFRS. Rozhodnutie ovplyvnilo množstvo amerických kótovaných spoločností, ktorých účtovné závierky podľa požiadaviek SEC sú overené audítormi. Podmienkou na vydanie vyjadrenia audítora bez výhrad však je to, že sa v jeho výroku musí uvádzať či bola účtovná závierka zostavená neustranne „v súlade s IFRS“ alebo „v súlade s IFRS pre SME“. Ak jednotka používa štandard IFRS pre SME, je potrebné explicitne uviesť v poznámkach účtovnej závierky to, že zostavená účtovná závierka je v súlade s týmto štandardom IFRS pre SME ako aj to, že nie je v súlade so všetkými kritériami stanovenými v celom balíku úplných štandardov IFRS.

Štandard IFRS pre SME je samostatným štandardom, ktorý obsahuje všetky účtovné princípy, ktoré sú taktiež uplatnené v celom súbore štandardov IFRS.. Vzhľadom na rozdiely tak majú spoločnosti, ktoré sa rozhodujú prijať štandardy IFRS, možnosť vybrať si iba jednu alternatívu a to buď štandard IFRS pre SME alebo predpis z celého balíka štandardov IFRS.. Prítom existuje však výnimka z tohto pravidla a to v prípade, keď štandard IFRS pre SME nemá špecifický návod na riešenie určitej problémovej oblasti. V súvislosti s touto problematikou je nevyhnutné upozorniť na dôležitosť hierarchickej postupnosti účtovných politík, ktoré vychádzajú z koncepčného rámca štandardu IFRS pre SME. Hierarchická postupnosť je nasledujúca:

1. prioritu majú prijaté riešenia stanovené v štandarde IFRS pre SME v podobných alebo súvisiacich oblastiach;
2. nasleduje postup, zvolený samostatne účtovnou jednotkou a, spĺňajúci definície, kritériá na uznania a koncept oceňovania v štandarde IFRS;
3. požiadavky a riešenia v súlade s celým balíkom štandardov IFRS pojednávajúce o podobných alebo súvisiacich problémových oblastiach.

V porovnaní s celým súborom štandardov IFRS, štandard IFRS pre SME sa nezaobera nasledujúcimi oblasťami:

- zisk na akciu;
- priebežná účtovná závierka;
- vykazovanie o prevádzkových segmentoch;
- poisťné zmluvy;
- dlhodobý majetok držaný na predaj.

Štandard IFRS pre SME nepovoľuje preceňovanie hmotného a nehmotného majetku na reálnu hodnotu, pomerovú konsolidáciu investícií pre spoločne ovládané spoločnosti, aktiváciu úrokov, aktiváciu nákladov na vývoj, alebo časové rozlíšenie aktuárskych prínosov a strát programov z definovanými požitkami.

Štandard IFRS pre SME je zostavený podľa problémových oblastí, pričom každý problém je v štandarde riešený samostatne v konkrétnej kapitole (spolu je ich 35). V uvádzanej tabuľke predkladáme zoznam jednotlivých problémov, ktoré sú obsiahnuté v štandarde IFRS pre SME, uvedených podľa jednotlivých kapitol. IASB prijala rozhodnutie o aktualizácii tohto štandardu raz za tri roky. Táto snaha vychádza z úsilia o zredukovanie budúcich nákladov ktoré budú mať účtovné jednotky s jeho aplikáciou.

V stručnosti sa teraz pokúsime zhrnúť hlavné charakteristiky riešenia významných problémových oblastí, upravovaných v tomto štandarde – a to v rovnakom poradí ako v štandarde.

Požiadavky na zverejnenie

V štandarde sa objavuje výrazne nižšie množstvo požiadaviek na zverejnenie v porovnaní s ich počtom v úplnom balíku predpisov IFRS. Táto nevyváženosť požiadaviek vyplýva predovšetkým z toho, že niektoré problémy vykazovania a oceňovania v úplnom súbore predpisov IFRS sú v IFRS pre SME nahradené zjednodušenými požiadavkami. Podobne ako v celom balíku štandardov IFRS, aj v štandarde IFRS pre SME sa vyžadujú nasledujúce súčasti, ktoré môžu tvoriť účtovnú závierku:

- výkaz o finančnej situácii;
- výkaz o komplexnom výsledku;
- výkaz o zmenách vo vlastnom imaní;
- výkaz ostatných súčastí komplexného výsledku;
- výkaz o peňažných tokoch a
- Poznámky.

Štandard IFRS pre SME poskytuje návod na prechod na systém vykazovania podľa IFRS, podobne ako v prípade IFRS 1 - Prvé uplatnenie IFRS. Podľa IFRS 1 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zostavila účtovnú závierku, ktorá obsahuje kvalitné porovnateľné informácie minimálne za dve účtovné obdobia a aby tieto informácie poskytovali vhodný východiskový bod na účtovné zobrazenie v súlade so štandardmi IFRS. Splnenie tejto požiadavky sa dosiahne zostavením otváraciej súvahy podľa IFRS. IFRS pre SME však obsahuje praktickú výnimku z tejto požiadavky, takže účtovná jednotka nemusí zostaviť účtovnú závierku, ktorá obsahuje porovnateľné informácie za predchádzajúce účtovné obdobie a nemusí zostavovať otváraciu IFRS súvalu.

Finančné nástroje

Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, podľa ktorého postupu bude finančné nástroje vykazovať. Môže sa rozhodnúť medzi vykazovaním finančných nástrojov podľa štandardu IFRS pre SME alebo účinky tohto prvku účtovnej závierky bude vykazovať prostredníctvom požiadaviek štandardu IAS 39. Problematike finančných nástrojov sa v štandarde IFRS pre SME venujú dve kapitoly. Prvá kapitola pojednáva o základných finančných nástrojoch a druhá kapitola je venovaná ostatným finančným nástrojom. Dôležitou požiadavkou štandardu je, aby účtovná jednotka dôsledne sledovala túto problematiku a nepracovala s kategóriou finančných nástrojov „majetku držaného na predaj“.

Do pôsobnosti kapitoly 11 môžeme zahrnúť také finančné nástroje, akými sú:

- vklady na požiadanie;
- pohľadávky alebo záväzky;
- pôžičky alebo zmenky na prijatie alebo splatné zmenky;
- obligácie;
- investície v nekonvertibilných prioritných akciách;
- kmeňové a prioritné akcie bez práva spätného prevzatia; alebo
- záväzky vyplývajúce z prijatých pôžičiek, ktoré nie je možné vyrovať hotovosťou.

Ak finančný nástroj spadá do tejto kategórie, prvotne sa vykáže v transakčnej cene, vrátane nákladov na transakciu. Následne sa finančný nástroj ocení v amortizovaných nákladoch, a to s použitím efektívnej úrokovej miery. Výnimku tvoria kmeňové a prioritné akcie bez práva spätného prevzatia. Tie sa ocenia v reálnej hodnote a účinky ich prípadných zmien sa premietnu do výsledku hospodárenia. Záväzky vyplývajúce z prijatých pôžičiek (deriváty) sú taktiež ocenené v nákladoch znížených znehodnotením.

Finančné nástroje klasifikované v súlade s kapitolou 12 štandardu IFRS pre SME ako „ostatné“ predstavujú finančné nástroje, akými sú:

Požiadavky na zverejnenie

- Požiadaviek na zverejnenie v štandarde IFRS pre SME je podstatne menšie množstvo oproti celému balíku IFRS

Finančné nástroje

- štandard IFRS pre SME sa nevenuje problematike finančných nástrojov klasifikovaných ako „majetok držaný na predaj“

Zásoby

- Zásoby sú oceňované v nižšej z hodnoty nákladov alebo čistej realizačnej hodnote. Uvedené v scheme vpravo hore. Oceňovacia metóda LIFO nie je povolená

Nehnutelnosti, stroje a zariadenia

- Prípustná je jediná možnosť účtovania a to na báze ich obstarávacích nákladov.

Iný nehmotný majetok

- Sleduje sa časové obmedzenie životnosti, amortizuje sa v priebehu predpokladanej životnosti alebo 10 rokov ak jej doba použiteľnosti nie je možné dôveryhodne stanoviť.

Výdavky na voj a výskum

- Uprednostňuje sa ich výsledkové účtovanie, oproti možnosti ich kapitalizovania.

Podnikové kombinácie a goodwill

- Nákladový model je prípustný pre investície v pridružených a spoločne ovládaných podnikoch. Pre goodwill, neexistujú požiadavky vykonávať ročne test na znehodnotenie, iba v prípade existencie jeho indikátorov. Goodwillu sa pripisuje určité časové vymedzenie pôsobenia, amortizuje sa počas očakávanej doby životnosti alebo v priebehu 10 rokov, ak jeho doba použiteľnosti sa nedá spoľahlivo stanoviť.
 - opcie;
 - licenčné práva;
 - záruky;
 - termínové obchody;
 - forwardy;
 - swapy, ktoré môžu byť vyrovnané hotovostne;
 - kvalifikované zabezpečovacie nástroje;
 - majetkové cenné papiere;
 - finančné záväzky;
 - finančné pohľadávky, ktoré môžu byť vyrovnané hotovostne.

Zabezpečovacie účtovníctvo je prípustné iba pre úrokovú mieru, menu alebo pre cenové riziko komodít.

Zásoby

Medzi zásoby zaradujeme majetok určený na normálny predaj, majetok vyrobený za účelom predaja, alebo určený na spotrebu vo výrobe. Zásoby sú oceňované v nižšej zo sumy obstarávacích nákladov alebo čistej realizačnej hodnote. Hodnota spotrebovaných alebo predaných zásob rovnakého druhu sa

stanoví prostredníctvom metód FIFO alebo VAP, pričom metóda LIFO je zakázaná. Znehodnotenie zásob môže byť v dôsledku zníženia jeho realizačnej hodnoty pod úroveň obstarávacích nákladov.

Nehnutelnosti, stroje a zariadenia

Štandard IFRS pre SME pripúšťa účtovať nehnuteľnosti, stroje a zariadenia na báze ich obstarávacích nákladov. V prípade existencie významných komponentov jednotlivých položiek dlhodobého majetku, ktoré majú rozdielnu dobu životnosti, jednotka musí oceniť jednotlivito tieto komponenty majetku a odpisovať ich oddelene počas celej doby životnosti. Rovnaký spôsob komponentného odpisovania sa vyžaduje aj v celom balíku štandardov IFRS.

Nehmotný majetok iný ako goodwill

V súlade so štandardom IFRS pre SME nie je účtovnej jednotke povolené vykazovať interne vytvorený nehmotný majetok. V dôsledku tejto požiadavky sa výdavky na výskum a vývoj vykážu ako náklady v tom momente kedy vzniknú, bez toho aby došlo k aktivácii. Rovnakým spôsobom sa vykazujú:

- náklady na interne vytvorenú značku, logá;
- zriaďovacie náklady;
- náklady na zaškolenie, reklamu; a
- náklady premiestnenia divízie alebo účtovnej jednoty.

Goodwill

Goodwill sa na základe požiadaviek štandardu oceňuje vo výške obstarávacích nákladov, znížených o amortizáciu a stratu zo znehodnotenia. Amortizácia sa uskutočňuje počas celej doby životnosti v prípade, ak sa dá spoľahlivo určiť doba životnosti alebo v priebehu desiatich rokov v prípade ak jeho životnosť sa nedá spoľahlivým spôsobom zistiť. Majetok sa testuje na znehodnotenie iba v tom prípade ak tomu nasvedčujú ďalšie okolnosti. Životnosť, reziduálna hodnota a metóda amortizácie sa taktiež prehodnocujú iba v prípade ak tomu nasvedčujú súvisiace okolnosti.

Podnikové kombinácie

Podľa požiadaviek štandardu IFRS pre SME sa podnikové kombinácie vykazujú a oceňujú na základe ustanovení štandardu IFRS 3 - Podnikové kombinácie. Náklady podnikovej kombinácie sa v tomto prípade oceňujú v reálnej hodnote získaného majetku, prevzatých záväzkov, vydaných nástrojov vlastného imania, spolu s nákladmi, ktoré boli priamo vyvolané podnikovou kombináciou.

Lízing

Lízing môžeme (v závislosti od stanovených kritérií) klasifikovať buď ako finančný alebo operatívny. Charakteristikou finančného lízingu (odlišujúceho ho od operatívneho) je existencia a vlastníctvo podstatne všetkých rizík a odmien, ktoré s týmto druhom lízingu súvisia. Všetky riziká a odmeny súvisiace s vlastníctvom finančného lízingu sa prenášajú z jednej strany zmluvy na druhú. Všetky významné riziká a odmeny súvisiace s vlastníctvom finančného lízingu sa prenášajú medzi zmluvné strany pri splnení niekoľkých podmienok, ktorými sú napríklad:

- lízingom sa odovzdáva vlastníctvom majetku z prenajímateľa na nájomcu na konci lízingového obdobia;
- lízingové podmienky sa vzťahujú na hlavnú časť ekonomickej životnosti predmetu lízingu, a to aj v prípade ak právny titul nie je odovzdaný;
- na začiatku lízingu sa súčasná hodnota minimálnych lízingových platieb tvoria prinajmenšom v podstate všetko z reálnej hodnoty prenajatého majetku lízingu a
- reziduálnu hodnotu rizika nesieprenajímateľ.