

Effectiveness of international reporting

Daša Mokošová¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accountancy and Auditing
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: dasa.mokosova@euba.sk

Abstract: *Effectiveness of financial and non-financial reporting is the main issue that has been considered by many organisations providing their activities at national or international level for several years. Effectiveness of reporting is dealt not only by large organisations that are able to affect the rules of financial or non-financial reporting or auditing but also by large, medium and small sized entities and stakeholders. In case of international financial reporting the responsibility for the effectiveness is on the International Accounting Standards Board (the IASB). The IASB aims to develop and publish International Financial Reporting Standards (IFRSs). While IFRSs supposed to be used worldwide, they have to contain rules that will support transparency, accountability and efficiency on financial markets. The IASB already identified ten points in order to assign the effectiveness of disclosure of information in financial statements. This decision affected the rules in some IFRSs and the IASB still considers the effectiveness of financial reporting as the area that could be improved to support better communication between entities and stakeholders.*

Keywords: international reporting, the IASB, IFRS, effectiveness, financial statements

JEL codes: M400, M410, M480

1 Úvod

Efektívnosť vykazovania je veľmi často diskutovanou problematikou hlavne na úrovni nadnárodných organizácií, ktoré svojou činnosťou majú možnosť ovplyvniť kvalitu a zároveň aj kvantitu vykazovaných údajov. Pritom nejde len o vykazovanie finančných, ale aj nefinančných informácií, ktoré dotvárajú celkový obraz o účtovnej jednotke, ktorá zverejňuje výročnú správu, účtovnú závierku alebo iné správy. Iné správy sa môže rozhodnúť zostaviť na dobrovoľnej báze alebo jej vyplývajú z príslušnej legislatívnej národnej resp. nadnárodnej úpravy. Efektívnosť alebo účinnosť vykazovania sa hodnotí vo vzťahu k jednotlivým používateľom informácií z výročných správ alebo účtovných závierok, v prípade ak účtovná jednotka nemá povinnosť výročnú správu zostavovať. Aj keď pri hodnotení informačných potrieb sa preferujú predovšetkým záujmy investorov, o zverejňované informácie majú záujem aj iní používatelia. Okrem iného sa efektívnosť vykazovania hodnotí aj z pohľadu samotných účtovných jednotiek, ktoré musia správy zostavovať a zverejňovať. Na efektívnosť vykazovania poukazuje Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), orgány pôsobiace pri Európskej únii, ale aj iné organizácie, zdôrazňujúce sociálnu zodpovednosť ako je napr. Iniciatíva pre globálne vykazovanie (GRI), alebo Rada pre integrované vykazovanie (IIRC).

2 Analýza stavu efektívnosti vo vykazovaní z pohľadu IASB

IASB sa zefektívnosťou vykazovania na medzinárodnej úrovni začala aktívne zaoberať pred tromi rokmi. V danom období sa jej podarilo identifikovať desať bodov, ktoré mali a majú viesť k zlepšeniu vykazovania. Podmienkou však je, aby na úkor efektívnosti nebola znížená vypovedacia schopnosť zverejňovaných finančných informácií. Konkrétne stanovené body efektívneho vykazovania sa viazali predovšetkým na úpravu v pravidlách IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*. Tento štandard obsahuje všeobecné požiadavky na prezentáciu účtovnej závierky, návod na jej štruktúru a minimálne požiadavky na jej obsah jednotlivých výkazov v nadväznosti na dodržiavanie zásad prezentácie účtovnej závierky určenej na všeobecný účel, aby sa zabezpečila porovnateľnosť medzi obdobiami alebo medzi účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek (IAS 1, 2014). Keďže

jednou zo súčastí účtovnej závierky je podľa IFRS aj výkaz peňažných tokov, tak sa otázka efektívneho vykazovania rozšírila aj na IAS 7 *Výkazy peňažných tokov*. Toto je jediný zo štandardov, ktorý samostatne rieši konkrétnu súčasť účtovnej závierky. Jeho cieľom je poskytovanie informácií o historických zmenách v peňažných prostriedkoch a peňažných ekvivalentoch účtovnej jednotky prostredníctvom výkazu peňažných tokov, ktorý člení peňažné toky za obdobie na toky z prevádzkových, investičných a finančných činností (IAS 7, 2014). IASB v tom období vyhodnotila, že efektívnosť vykazovania by mala byť prehodnotená aj v štandarde IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Súvislosť s predchádzajúcim uvedenými štandardmi a IAS 8 je v tom, že práve požiadavky na zverejnenia v súvislosti s účtovnou politikou, s výnimkou zmien účtovnej politiky, stanovuje IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*. Cieľom IAS 8 je však stanoviť kritériá výberu a zmien v účtovnej politike vrátane postupov účtovania a zverejňovania zmien v účtovnej politike, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb. Zároveň má tento štandard za cieľ zvýšiť relevantnosť a spoľahlivosť účtovnej závierky účtovnej jednotky, ako aj vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok účtovnej jednotky za rôzne obdobia a porovnateľnosť s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek (IAS 8, 2014).

Konkrétne pre pravidlá ustanovené v IAS 1 bolo zefektívnenie finančného vykazovania vo význame navrhnutia novelizácií v nasledovných častiach (Mokošová, 2013):

- ujasnenie zásady materiálnosti resp. významnosti. Definovaný pojem „významné vynechania“ resp. „nesprávne vykázania položiek“ ako aj významnosť a zoskupovanie zverejňovaných informácií vychádzal zo skutočnosti, že aj položka, ktorá nie je významná pre samotnú prezentáciu priamo vo výkazoch, môže byť dostatočne významná pre individuálne zverejnenie v poznámkach. Okrem toho uplatňovanie princípu významnosti spočíva aj v tom, že pokiaľ informácia je vyhodnotená ako nevýznamná, aj napriek tomu, že zodpovedá konkrétnej požiadavke niektorého štandardu alebo interpretácie, nie je potrebné ju vykazovať. „Nie je potrebné vykazovať“ stále naznačuje možnosť zverejnenia aj nevýznamnej informácie v poznámkach. Z uvedeného dôvodu sa IASB rozhodla, že znenie pravidiel v IAS 1 by malo byť jednoznačné a teda, že nevýznamné informácie by sa mali vynechať a rovnako by sa mali vynechať aj príliš podrobné zdôvodnenia, ktoré môžu zapríčiniť, že aj významná informácia sa stane zložitá pre porozumenie.
- zhodnotenie významnosti na komplexnej úrovni, čiže pre celú účtovnú závierku, vrátane poznámok. Mnohé účtovné jednotky, tým, že IAS 1, ale ani iné IFRS neobsahujú fixne stanovený formát účtovnej závierky, len z „princípu istoty“ rozpisujú dopodrobna každú jednu položku uvedenú vo výkazoch. Pre princíp významnosti však platí, že pokiaľ je informácia vyhodnotená ako nevýznamná, potom sa nemá nachádzať ani vo výkazoch, ani v poznámkach.
- princíp významnosti nelimitovať len na IAS 1, ale aplikovať ho aj pri iných IFRS, keďže ich súčasťou sú ďalšie požiadavky na zverejnenie. Špecifickou oblasťou sú štandardy, ktoré sa priamo vzťahujú na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky, kde požiadavky pre zverejnenie sú doplnené v samostatnom štandarde IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*. Čiže obsahuje požiadavky na zverejňovanie pre všetky podiely v dcérskych spoločnostiach, spoločných a pridružených podnikoch, alebo nekonsolidovaných štruktúrovaných jednotkách (IFRS 12, 2014). sa má zvažovať aj pri aplikácii iných štandardov ako je IAS 1, pretože každý obsahuje požiadavky na zverejnenia. Ak sa niektorý z IFRS aplikuje pri zostavovaní účtovnej závierky, neznamená to, že sa musia v účtovnej závierke automaticky vyhodnotiť všetky body uvedené v rámci požiadaviek na zverejnenie. Čiže každá požiadavka na zverejnenie sa má individuálne preveriť a zhodnotiť na jej významnosť.
- zvýšenie logickosti zverejňovaných informácií v poznámkach ustanovením predpísaného poradia pre informácie, ktoré sú v nich uvádzané.

- zverejňovanie účtovných zásad v účtovnej závierke podľa ich dôležitosti. Dôležité účtovné zásady by mali byť prezentované na začiatku a menej dôležité účtovné zásady na konci účtovnej závierky.
- doplnenie odsúhlasenia čistých záväzkov spolu so zadefinovaním čistého záväzku, aby sa objasnilo nielen to, čo je účtovnou jednotkou považované za čistý záväzok, ale aj jeho zverejnenie.

Tento prístup, ktorý k efektívnemu vykazovaniu zaujala IASB, viedol k záujmu pre rozšírenie spolupráce s Radou pre medzinárodné štandardy pre audit a uistovacie služby (IAASB) a Medzinárodnou organizáciou komisií pre cenné papiere (IOSCO). Výstupom z tejto spolupráce mala byť aplikačná príručka respektíve vzdelávací materiál pre významnosť. V podstate išlo o to, aby bol zjednotený pohľad na vyhodnotenie významných informácií, nielen zo strany zostavovateľov účtovných závierok, ale aj zo strany audítorov pri ich overovaní ako aj regulátorov.

Aj pri príprave nových IFRS sa IASB rozhodla pre aplikáciu menej nariadeného prístupu pre oblasť zverejnenia. V obsahu nových IFRS má IASB zámer stanoviť ciele pre zverejnenia a tie podložiť vhodnými príkladmi. Takýmto spôsobom je možné vytvoriť priestor pre otvorenejšie zhodnotenie významnosti. Od tohto rozhodnutia IASB vydala tri nové štandardy. Dňa 30. januára 2014 bol zverejnený IFRS 14, 28. mája 2014 IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* a 13. januára 2016 bol vydaný IFRS 16 *Líziny*. Podľa ich dátumov vydania by sa dalo očakávať, že dané rozhodnutie IASB už bude v týchto IFRS implementované. Otázkou však je zhodnotenie danej miery zmiernenia nariadeného prístupu vo zverejňovaní informácií na úkor ich relevantnosti pre jednotlivé skupiny externých používateľov.

IASB sa rozhodla po ukončení revízie IAS 1, IAS 7 a IAS 8 uskutočniť komplexnú revíziu všetkých ostatných IFRS v častiach o zverejňovaní. V súčasnosti IASB aktívne pracuje na niekoľkých projektoch, ktoré sú spojené s vykazovaním. Medzi hlavnými projektmi je dokončenie a vydanie úplného znenia Koncepčného rámca finančného vykazovania a rovnako aj znovelizovanie IFRS 4 pre oblasť poistných zmlúv. Projekt zameraný na významnosť bol prvýkrát diskutovaný s Poradnou skupinou v októbri 2014. Medzičasom v apríli 2016 bolo vydané Iniciatívou pre vykazovanie zhrnutie spätnej väzby na pracovný návrh aplikácie významnosti pri zostavovaní účtovnej závierky s praktickým použitím IFRS. Aktuálne prebieha analýza a po jej ukončení sa IASB bude rozhodovať o ďalšom smerovaní projektu. Iniciatíva pre vykazovanie nie je ďalším orgánom v organizačnej štruktúre pod IFRS Nadácia, ale je definovaná ako portfólio implementačných a výskumných projektov realizovaná IASB. Toto portfólio bolo založené práve v roku 2013, kedy sa začala diskusia o efektívnosti vykazovania. Od svojho založenia boli pod Iniciatívou pre vykazovanie dokončené projekty novelizácie IAS 1 a IAS 7. Zmeny v IAS 1 boli nasmerované na spresnenie niektorých už existujúcich požiadaviek pre zverejňovanie a prezentáciu a to tak, aby bola zabezpečená schopnosť samostatného úsudku pri používaní IAS 1. Pre IAS 7 sa novelizáciou upravilo vykazovanie zmien v záväzkoch vznikajúcich z finančnej činnosti, vrátane zmien vyplývajúcich z peňažných tokov a bezhotovostných zmien.

Pod Iniciatívou pre vykazovanie sa okrem výskumného projektu zameraného na významnosť realizujú ďalšie dva výskumné projekty. Jeden z nich rieši princípy vykazovania, pričom cieľom tohto projektu je identifikovať a vytvoriť súbor zásad pre zverejňovanie stanovené v jednotlivých IFRS a to tak, aby sa vytvoril vhodný základ pre ďalší výskumný projekt revízie štandardov pre oblasť vykazovania. Projekt revízie štandardov pre oblasť vykazovania má za cieľ vytvoriť návod pre IASB, ktorý by bol používaný pri vypracovávaní požiadaviek pre zverejňovanie, či už v novelách IFRS alebo v nových IFRS. Pri existujúcich štandardoch je zámerom tohto projektu identifikovať ciele zlepšenia požiadaviek na vykazovanie.

Okrem výskumných projektov sú pod Iniciatívou pre vykazovanie realizované aj implementačné projekty. V súčasnosti je otvorený iba jeden pod názvom „Navrhované

zmeny v IAS 8". Hlavným cieľom je objasniť definíciu „zmena v účtovnej politike“ a „zmena v účtovnom odhade“.

Na základe vyjadrenia predsedu IASB (Hoogervorst, 2016) na nedávnej konferencii IFRS Nadácie v Zürichu v nasledujúcich rokoch sa IASB bude orientovať predovšetkým na zlepšenie komunikácie vyplývajúce z účtovnej závierky. Zlepšenie komunikácie je v zmysle odovzdania takých informácií investorom, ktoré budú pre nich zrozumiteľné a ich množstvo nespôsobí, že sa v nich používateľ nebude schopný zorientovať. IASB bude aplikovať nový pohľad na to, ako sú finančné informácie uvedené v účtovnej závierke, ako sú zoskupené a v akej forme sú k dispozícii. Zlepšenie komunikácie bude zamerané na päť kľúčových oblastí, a to účtovnej závierky, Iniciatívy pre vykazovanie, finančných nástrojov s vlastnosťami vlastného imania, digitálneho vykazovania a nefinančného vykazovania.

V rámci účtovnej závierky sa bude klásť dôraz na výkaz finančnej situácie, výkaz finančnej výkonnosti a výkaz peňažných tokov. Cez Iniciatívu pre vykazovanie sa má zabezpečiť zlepšenie kvality a užitočnosti vykazovaných finančných informácií. Pre finančné nástroje s vlastnosťami vlastného imania sa má objasniť definícia, vykazovanie a aj zverejňovanie. Zároveň aktualizovať aj digitálne vykazovanie cez tzv. IFRS Taxonomy. A v neposlednom rade nájsť priestor aj pre nefinančné vykazovanie, posúdiť strategické výzvy a zhodnotiť možnú aktivitu aj v tejto oblasti.

3 Výsledky a diskusia

IASB od roku 2013, kedy sa prvýkrát vyjadrila smerom k nutnosti zefektívnenia vykazovania v účtovnej závierke, uskutočnila niekoľko zmien, ktoré by z dlhodobého hľadiska mohli vytvoriť základ pre tento zámer. Keďže IFRS, ktoré IASB vydáva a aj koncepčný rámec pre finančné vykazovanie majú svoje prepojenie na vykazovanie finančných informácií v účtovnej závierke, zámer, pre ktorý sa IASB rozhodla nie je možné realizovať v krátkom časovom horizonte. Na základe analýzy činností IASB je možné skonštatovať, že IASB si vytvorila štruktúru v logickej nadväznosti pre zmenu v štandardoch, ktoré sa priamo týkajú jednotlivých súčastí účtovnej závierky a postupne bude revidovať požiadavky na vykazovanie pre jednotlivé položky, ktoré sa v súčiastiach účtovnej závierky vykazujú. Zrevidované a novelizované sú zatiaľ len štandardy IAS 1 a IAS 7. Postupne budú zrevidované aj všetky ostatné štandardy a novo vydané štandardy by mali byť pripravované v súlade s návodom pre zabezpečenie efektívneho vykazovania. Keďže zámerom je, aby účtovná závierka bola prehľadnejšia a zároveň poskytovala všetky relevantné finančné informácie, IASB začala pracovať na výskumných a implementačných projektoch a zároveň si rozšírila túto prioritu aj o ďalšie oblasti. Otázkou je, či táto aktivita prinesie želané výsledky, tak zo strany používateľov, teda predovšetkým investorov a rovnako aj zo strany samotných zostavovateľov účtovnej závierky.

4 Záver

V súčasnosti mnohé národné aj nadnárodné organizácie, ktoré pôsobia v oblasti účtovníctva, audítorstva alebo nefinančného vykazovania zameriavajú svoju pozornosť na zefektívnenie vykazovania finančných prípadne nefinančných informácií. Predmetom skúmania boli aktivity IASB, ktorá zostavuje a vydáva IFRS a tým teda ovplyvňuje vykazovanie na medzinárodnej úrovni. Práve IASB prišla v roku 2013 s iniciatívou pre zlepšenie vykazovania smerom k zabezpečeniu vyššej prehľadnosti a zrozumiteľnosti pre používateľov finančných informácií z účtovnej závierky, ale zároveň nezníženie ich vypovedacej schopnosti. Ešte v roku 2013 si IASB stanovila desať bodov, ktoré mali viesť k naplneniu tohto cieľa. Avšak takýto zámer nie je možné naplniť v krátkodobom horizonte, pretože je nutné zrevidovať všetky štandardy, ktoré IASB doteraz vydala alebo novelizovala. Analýzou vyplynulo, že niektoré stanovené body z roku 2013 už IASB pretransformovala do konkrétnych výstupov, ako je novelizácia IAS 1 a IAS 7, ale

zároveň si rozšírila túto požiadavku aj na iné oblasti ako je digitálne vykazovanie alebo vykazovanie nefinančných informácií.

Príslušnosť ku grantu

Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov projektu KEGA 026EU-4/2016 „Potreba skvalitnenia účtovných informácií s využitím nadnárodných úprav, osobitne IFRS, v legislatívnych podmienkach Slovenskej republiky“.

Literatúra

IAS 1. *Presentation of Financial Statements*. IASB, 2014.

IAS 7. *Statement of Cash Flows*. IASB, 2014.

IAS 8. *Accounting Policies, Changes in Accounting, Estimates and Errors*. IASB, 2014.

IFRS 12. *Disclosure of Interests in Other Entities*. IASB, 2014.

Hoogervorst, H. (2016). Better Communication. Retrieved from: <http://www.ifrs.org/Features/Pages/Hans-Hoogervorst-better-communication.aspx>

Mokošová, D. (2013). Ako zefektívniť vykazovanie finančných informácií? In: AIESA – budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach [elektronický zdroj] : zborník : 15. medzinárodná vedecká konferencia : Bratislava, DC: Vydavateľstvo EKONÓM, pp. 1-6.