

## IASB/FASB PROJEKT KONCEPČNÍHO RÁMCE: JAKÉ KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY?<sup>1</sup>

### IASB/FASB Conceptual Framework Project: which qualitative characteristics?

*Dana Kovanicová*

Rady IASB<sup>2</sup> a FASB<sup>3</sup> pracujú na projekte nového, spoločného koncepčného rámce, ktorý by bol vnútorné konsistentný, kompletný a pritom jednoduchý, ktorý by zdokonalil existujúci rámec obou rad a prispíval k medzinárodnej konvergencii. Po jeho dokončení v horizontu let by mal byť základom vývoje budúcich účtovných standardů na bázi princípů.

Rady rozčlenily projekt do osmi fází.<sup>4</sup> Výchozí fáze se týká jednak zpřesnění cílů finančního výkaznictví, jednak určení kvalitativních charakteristik informací, jež toto výkaznictví poskytuje. Prvním výstupem z této fáze bylo nedávne vydání diskusního návrhu (IASB, 2006), jež vyjadřuje předběžný pohled na danou problematiku. Z tohoto materiálu si v článku všimáme nově navrženého vymezení kvalitativních charakteristik a jejich omezujících faktorů.

Současné Koncepční rámce obou rad se liší, i když nikoli fatálně, jak dokládá tab. 1. Je tomu tak proto, že koncept kvalitativních charakteristik zakotvených v koncepčním rámci IFRS vycházel z řešení koncepčního rámce US GAAP<sup>5</sup>, které určitým způsobem modifikoval. Pro možnost následného porovnání je do tab. 1 včleněn i zatímní (první) návrh budúcich kvalitativních charakteristik. U jednotlivých primárních charakteristik (vyznačených tučně) jsou uvedeny i jejich složky (pokud existují).

Pro dosažení srovnatelnosti je v tabulce učiněn určitý ústupek pokud jde o pořadí primárních charakteristik ve sloupci „IFRS“. V existujícím koncepčním rámci IFRS je srozumitelnost chápána jako výchozí kvalita samotného finančního výkaznictví a měla by být tudíž uvedena na prvním místě. To by však ztížilo porovnání.

**Tab. 1 Přehled kvalitativních charakteristik a omezení jejich aplikace ve vybraných Koncepčních rámcích**

<b>Primární kvalitativní charakteristiky a jejich složky</b>			
	<b>US GAAP</b>	<b>IFRS</b>	<b>Návrh IASB/FASB</b>
<b>A</b>	<b>Relevance</b> - Prediktivní hodnota	<b>Relevance</b> - Významnost	<b>Relevance</b> - Prediktivní hodnota

<sup>1</sup> Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“, registrační číslo MSM, RP 6138439903.

<sup>2</sup> International Accounting Standards Board - Rada zodpovědná za tvorbu mezinárodních standardů IFRS.

<sup>3</sup> Financial Accounting Standards Board – Rada zodpovědná za tvorbu amerických standardů US GAAP.

<sup>4</sup> Blíže viz FASB (2006).

<sup>5</sup> SFAC 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information

	- Zpětnovazební hodnota - Včasnost		- Potvrzující hodnota - Včasnost
B	<b>Spolehlivost</b> - Ověřitelnost - Důvěryhodné zobrazení - Neutrannost	<b>Spolehlivost</b> - Důvěryhodné zobrazení - Obsah nad formou - Neutrannost - Opatrnost - Úplnost	<b>Věrné zobrazení</b> - Ověřitelnost - Neutrannost - Úplnost
C	<b>Srovnatelnost</b> (včetně konzistence)	<b>Srovnatelnost</b>	<b>Srovnatelnost</b> (včetně konzistence)
D	<b>Srozumitelnost</b>	<b>Srozumitelnost</b>	<b>Srozumitelnost</b>
<b>Omezení v aplikaci kvalitativních charakteristik A a B</b>			
1	Významnost	Včasnost	Významnost
2	Užitek versus náklady	Rovnováha mezi užitekem a náklady	Užitek versus náklady

Limitovaný rozsah příspěvku dovolí věnovat se jen prvním dvěma (naštěstí zcela zásadním) kvalitativním charakteristikám, nikoli omezením jejich aplikovatelnosti.

### 1 Relevance

O této charakteristice není příliš sporů. I když je v dosavadních Koncepčních rámcích obou rad vymezena ne zcela shodně, má v nich své pevné místo. Proč? Aby byla informace užitečná pro rozhodování o alokaci prostředků, musí být pro takový účel relevantní. Relevantní informace pomáhá uživatelům odhadnout potenciální důsledky minulých, současných a budoucích transakcí či jiných událostí na budoucí peněžní toky (*prediktivní hodnota* - predictive value) nebo potvrdit či opravit jejich dřívější hodnocení (*potvrzující, dosvědčující hodnota* - confirmatory value). Třetí aspekt relevance - *včasnost* (timeliness) umožňuje uživatelům získat informaci v době, kdy ještě neztratila potenciál ovlivnit jejich rozhodnutí.

Při aplikaci kvalitativní charakteristiky zvané „relevance“ se určí, *kteřý* ekonomický jev má být zachycen ve finančním výkaznictví, a to z hlediska zásady poskytnout o tomto jevu informaci užitečnou pro rozhodování. Je-li informace o ekonomickém jevu užitečná pro rozhodování, je relevantní, v opačném případě je irelevantní. Z toho logicky vyplývá, že relevance musí být posouzena před všemi ostatními kvalitativními charakteristikami, neboť determinuje, které ekonomické jevy mají být zobrazeny ve finančních zprávách.

### 2 Věrné zobrazení (faithfull representation)

Jakmile se na základě relevance rozhodne, které ekonomické jevy jsou adekvátní pro proces rozhodování, nastupuje věrné (věrohodné, důvěryhodné) zobrazení. To určí, jaký způsob zachycení těchto jevů zajistí co nejlepší soulad daného jevu s jeho zobrazením. Tento myšlenkový postup má být zdůvodněním toho, proč je vynechána dosud tolik uznávaná charakteristika zvaná *spolehlivost*.

V návrhu se zdůrazňuje, že informace musí být věrným znázorněním (vyobrazením, representací, zpodobněním) těch *ekonomických jevů reálného světa* (real-word economic phenomena), které jsou předmětem zobrazení. Aby se toho dosáhlo, musí být informace *ověřitelné* (verifiable), *neustranné* (neutral) a *úplné* (complete). Informace nemůže být věrným zobrazením, jestliže nepopisuje ekonomickou podstatu transakce či události, ale spíše její právní formu. Z toho rady dovozují, že není nutné vyhlášovat *obsah nad formou* (substance over form) za separátní kvalitativní charakteristiku, neboť při porušení této zásady je věrné zobrazení s takovou informací nekompatibilní.

Zavedení *věrného zobrazení* jako druhé nejdůležitější kvalitativní charakteristiky a vyloučení některých složek v koncepčním rámci IFRS dosud uznávaných se setkává se silnou kritikou odborné veřejnosti a bude jistě předmětem hlubšího výzkumu a posouzení.

U této kvalitativní charakteristiky se diskutují návrh zabývá také jejím vztahem k jistotě a přesnosti. Poukazuje se na to, že účetní závěrky musí být chápány jako finanční model entity – model, který reprezentuje ekonomické prostředky a zdroje entity a jejich změny. Tak jako každý model, i tento musí abstrahovat od mnohého, co se v reálném světě odehrává. Žádný model nemůže zobrazit vše, co se uvnitř entity přihodilo – kdyby tomu tak bylo, model by musel virtuálně kopírovat originál. Problém, před kterým vždy stojí vydavatelé standardů, spočívá v nutnosti rozhodnout o míře preciznosti ve finančním výkaznictví. Model silně kopírující realitu by byl příliš nákladný (i když technicky možný) jak pro vykazující entitu, tak pro uživatele, takže by byl prakticky nevyužitelný.

### Na závěr

Jakékoli diskuse o kvalitativních charakteristikách by nebyly úplné, kdyby nebyla zmíněna doktrína *konservatismu*, jež po dlouhá desetiletí ovlivňovala myšlení účetních pracovníků. Dříve byla interpretována jako *opatrnost*, nověji spíše jako *obezřetnost* (viz např. IFRS 2005, odst. 37). Jde o princip, který je reakcí na nejistotu: výnosy, zisk a vlastní kapitál je žádoucí nevystavovat riziku zveličením (ačkoli takový přístup vede v dalších letech často k jejich nadhodnocení). Obě rady jsou toho názoru, že tento princip je nadále neudržitelný, neboť se dostává do konfliktu s charakteristikami věrného zobrazení, nestrannosti a srovnatelnosti. Tím negativně ovlivňuje schopnost uživatelů učinit si správný názor na finanční pozici entity, na její výkonnost a peněžní toky.

Zatímco pojetí *relevance* a *omezení* se v návrhu přiklonilo k současné úpravě US GAAP, ze složek zakotvených v nynějších IFRS byly zcela vypuštěny dvě: *obsah nad formou* (neboť byl ve vztahu k nové charakteristice *věrného zobrazení* shledán natolik samozřejmým, že jeho výslovné uvedení bylo nadbytečné) a - z důvodů výše uvedených - *opatrnost*.

### Abstrakt

V článku se připomíná projekt nového koncepčního rámce, na kterém společně pracují rady IASB a FASB a který je rozložen do několika věcných a časových fází. Výstupem z první fáze, zaměřené na vymezení cílů a kvalitativních charakteristik, je diskusní návrh (IASB, 2006). Příspěvek uvádí přehled charakteristik zakotvených v nynějších koncepčních rámcích IFRS a US GAAP a porovnává je s charakteristikami navrženými ve společném projektu. Zvláštní pozornost věnuje nové primární charakteristice - věrnému zobrazení.

**Klíčová slova:** koncepční rámec, kvalitativní charakteristiky finančního výkaznictví, společný projekt IASB/FASB

**JEL klasifikace:** M40

## **Summary**

The IASB and the FASB are developing a common, single converged conceptual framework that is both complete and internally consistent and otherwise improves upon the existing frameworks of both boards. The project has eight phases. The first one is developed into Discussion paper (IASB, 2006). The article compares present IASB and US GAAP qualitative characteristics with drafted characteristics of IASB/FASB joint project. Special attention is pursued to a new proposed characteristic, which is „faithfull representation“.

**Key words:** Conceptual Framework, Qualitative Characteristics of Financial Reporting, IASB/FASB Joint Project

## **Použitá literatúra**

- [1] FASB (2006): *Conceptual Framework – Joint Project of the IASB and FASB*. [on line], Norwalk, Financial Accounting Standards Board, c2006, latest revision 9. 4. 2007 [cit.: 17. 6. 2007], [http://www.fasb.org/project/conceptual\\_framework.shtml](http://www.fasb.org/project/conceptual_framework.shtml)
- [2] IASB (2006): *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*. Discussion Paper. London, International Accounting Standards Board, 2006. ISBN 1-905590-08-3.
- [3] IASB (2005): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)*. Praha, International Accounting Standards Board - Svaz účetních, 2005. ISBN 1-904230- 79-2

## **Kontakt**

Dana Kovanicová, prof. Ing. CSc., Katedra finančního účetnictví a auditingu, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, mobil 724003296, e-mail [kovanicd@tiscali.cz](mailto:kovanicd@tiscali.cz), [dkovanic@tiscali.cz](mailto:dkovanic@tiscali.cz)