

Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie podľa IAS/IFRS

4. časť

Úvod

Ako sme uviedli v predchádzajúcej časti príspevkov, Medzinárodné účtovné štandardy slúžia nielen ako základ pre národné účtovné požiadavky v mnohých krajinách, ale aj ako medzinárodné kritérium medzi krajinami, aby umožnili zahraničným alebo domácim spoločnostiam prezentovať účtovné závierky v súlade s Medzinárodnými účtovnými štandardmi a nadnárodnými organizáciami. Cieľom Medzinárodného štandardu pre finančné vykazovanie je nielen stanovenie všeobecných zásad a požiadaviek prípravy, štruktúry, obsahu a prezentácie riadnej účtovnej závierky, ale predovšetkým aj zabezpečenie porovnateľnosti nielen s účtovnými závierkami predchádzajúcich období, ale aj vzájomnú komparáciu účtovných závierok iných účtovných jednotiek. V tejto časti sa budeme zaoberať prezentáciou riadnej účtovnej závierky zostavenej podľa IFRS v kontexte nadnárodnej úpravy účtovníctva.

Koncepčný rámec prezentácie účtovnej závierky podľa IFRS v kontexte nadnárodnej úpravy účtovníctva

Koncepcie, ktoré tvoria základ pre prezentáciu účtovnej závierky pre externých používateľov sú obsahom Koncepčného rámca, ktorý priamo nerieši účtovanie, oceňovanie alebo vykazovanie nejakej konkrétnej transakcie účtovnej jednotke. Slúži aj pre bežné účtovné jednotky, resp. podniky, ak pre nejakú oblasť dosiaľ neexistuje medzinárodný štandard. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka si preto môže zvoliť svoj vlastný postup účtovania či oceňovania, avšak za podmienky, že nebude v rozpore so stanoveným Koncepčným rámcom.

Koncepčný rámec prezentácie účtovnej závierky má predovšetkým pomáhať pri príprave účtovnej závierky uplatňovaním Medzinárodných účtovných; pri podporovaní harmonizácie

predpisov, účtovných štandardov a procedúr, ktoré sa týkajú prezentácie účtovnej závierky, poskytnutím východísk pre zníženie počtu alternatívnych účtovných riešení; používateľom účtovnej závierky pri interpretovaní informácií obsiahnutých v účtovnej závierke, pripravenej v súlade s Medzinárodnými účtovnými štandardmi a pomáhať aj audítorm pri vytváraní názoru, či je účtovná závierka v súlade s Medzinárodnými účtovnými štandardmi.

Možno konštatovať, že Konceptný rámec prezentácie účtovnej závierky nepredstavuje Medzinárodný účtovný štandard, preto nedefinuje štandardy pre žiadny konkrétny problém, ktorý súvisí s oceňovaním alebo vykazovaním. Obsah tohto Konceptného rámca preto nie je nadradený žiadnemu konkrétnemu Medzinárodnému účtovnému štandardu.

V rámci Konceptného rámca je potrebné stanoviť cieľ účtovnej závierky; špecifikovať kvalitatívne charakteristiky, ktoré určujú užitočnosť informácií v účtovnej závierke; definovať, oceňovať a vykazovať prvky, z ktorých sa skladá účtovná závierka a riešiť koncepcie kapitálu a zachovania vlastného kapitálu. Konceptný rámec sa vzťahuje nielen na riadnu účtovnú závierku, ale aj na konsolidovanú účtovnú závierku. Účtovná závierka sa prezentuje minimálne raz ročne a je zameraná na spoločné potreby širokého kruhu používateľov. Vzťahuje sa aj na účtovnú závierku všetkých obchodných, priemyselných a podnikateľských jednotiek, či už v rámci verejného, alebo súkromného sektora. Medzi používateľov patria súčasní a potenciálni investori, zamestnanci, veritelia, dodávatelia a iní obchodní veritelia, zákazníci, vlády a ich úrady a verejnosť.

1.1 Charakteristika Medzinárodného účtovného štandardu 1 Prezentácia účtovnej závierky

Medzinárodný účtovný štandard 1 – Prezentácia účtovnej závierky bol vydaný v r. 1997, revidovaný v r. 2003 a doplnený v r. 2008 vo väzbe na IAS 32 (Finančné nástroje: zverejňovanie a vykazovanie). Ako sme vyššie uviedli, tento účtovný štandard má za cieľ predpísať základné princípy prezentácie riadnej účtovnej závierky, na zabezpečenie porovnateľnosti ako s účtovnými závierkami predchádzajúcich období, tak aj s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek. Na dosiahnutie tohto cieľa sú stanovené všeobecné kritériá na prezentáciu účtovnej závierky, návody pre jej štruktúru a minimálne požiadavky na jej obsah.

Štandard IAS 1 sa vzťahuje na všetky riadne účtovné závierky zostavené a prezentované v súlade s IFRS. Riadna účtovná závierka má podľa stanovených zásad poskytovať informácie o peňažných tokoch jednotky, finančnej výkonnosti a o finančnej pozícii. Tieto

informácie majú slúžiť širokému okruhu používateľov pri prijímaní dôležitých ekonomických rozhodnutí. Účtovná závierka obsahuje päť základných súčastí.

Základné súčasti účtovnej závierky v úplnej štruktúre predstavujú:

1. súvaha (výkaz finančnej situácie);
2. výkaz ziskov a strát (výkazy súhrnných ziskov a strát);
3. výkaz zmien vlastného imania;
4. výkaz peňažných tokov a
5. poznámky, obsahujúce prehľad dôležitých a významných účtovných zásad a ďalšie vysvetľujúce poznámky.

Môžeme konštatovať, že viaceré účtovné jednotky prezentujú nielen účtovnú závierku, ale aj manažmentom vypracovaný finančný prehľad, či správy a výkazy (napr. výkazy o pridanej hodnote a príslušné environmentálne správy). Výkazy a správy, ktoré nie sú súčasťou účtovnej závierky sú mimo rozsahu pôsobnosti IFRS.

Zákon o účtovníctve v SR stanovuje tri základné súčasti účtovnej závierky: súvaha, výkaz ziskov a strát a poznámky. Na rozdiel od IFRS, prehľad peňažných tokov a prehľad zmien vlastného imania nepredstavujú samostatné časti účtovnej závierky, ale patria do poznámok. Prehľad peňažných tokov je povinný pre tie účtovné jednotky, ktorých účtovná závierka musí byť podľa §3 ods. 4 opatrenia o obsahu účtovnej závierky overená audítorom.

Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva nepredpisujú konkrétne formáty výkazov. Avšak podľa účtovných predpisov platných v Slovenskej republike sú presne určené a predpísané formáty súvahy a výkazu ziskov a strát, ktoré bezpodmienečne treba dodržať podľa opatrenia o obsahu účtovnej závierky. Štruktúru prehľadu peňažných tokov a prehľadu o pohybe vlastného imania zákon jednotne nestanovuje a nepredpisuje.

1.2 Kvalitatívne predpoklady a základné princípy prezentácie účtovnej závierky

a) Základnou zásadou prezentácie účtovnej závierky je presná a dôveryhodná prezentácia peňažných tokov, finančnej výkonnosti a finančnej pozície v rámci účtovnej jednotky. Táto verná prezentácia si vyžaduje presné zobrazenie účinkov transakcií, iných udalostí a podmienok v súlade s definíciami a kritériami vykazovania výnosov a nákladov, majetku a záväzkov, ktoré stanovuje Koncepčný rámec.

b) Možno povedať, že dôveryhodná účtovná závierka je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva vtedy, ak spĺňa všetky jeho požiadavky a je v súlade so

všetkými ostatnými štandardmi a ich interpretáciami. Takáto verná prezentácia tiež vyžaduje, aby účtovná jednotka prezentovala svoje údaje najvhodnejším spôsobom, ktorý poskytuje vhodné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné informácie. Naopak, účtovná závierka nie je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, ak obsahuje významné chyby alebo nevýznamné chyby vykonané úmyselne, za účelom dosiahnutia iného ako žiadúceho spôsobu prezentácie peňažných tokov, finančnej výkonnosti a finančnej situácie danej účtovnej jednotky.

c) Účtovná jednotka svoju účtovnú závierečku zostavuje na základe aktuálneho princípu účtovníctva s výnimkou údajov o peňažných tokoch.

d) Zásada významnosti spočíva v tom, že informácia je významná vtedy, ak by jej prípadné vynechanie alebo nesprávne vykazovanie mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, ktoré sa prijímajú na základe účtovnej závierky. Platí zásada, že v účtovnej závierke každú významnú triedu podobných položiek treba prezentovať samostatne, ako aj položky odlišného charakteru alebo funkcie, s výnimkou nevýznamných položiek.

e) Výnosy a náklady, ako aj majetok a záväzky sa nekompenzujú, ak to nedovoľuje štandard alebo interpretácia. Pritom kompenzovanie znižuje schopnosť porozumieť transakciám, iným vzniknutým udalostiam a podmienkam, ktoré nastali a spôsobuje nesprávne posúdenie budúcich peňažných tokov jednotky.

f) Manažment pri zostavovaní účtovnej závierky posúdi, či je účtovná jednotka schopná pokračovať v nepretržitej činnosti. Účtovná závierka sa potom zostavuje za predpokladu nepretržitosti činnosti, okrem prípadov, ak manažment uvažuje s likvidáciou účtovnej jednotky alebo s ukončením obchodovania, resp. ak nemá žiadny iný reálny variant, ako takéto úvahy zrealizovať. Pri posudzovaní, vhodnosti predpokladu o nepretržitosti činnosti je manažment povinný vziať do úvahy všetky dostupné informácie o budúcnosti, ktorá nie je ohraničená, pričom však predstavuje najmenej dvanásť mesiacov od súvahového dňa.

g) Ku všetkým sumám, ktoré účtovná jednotka vykazuje v rámci účtovnej závierky je potrebné zverejňovať aj porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobie, okrem prípadov, keď daný štandard alebo interpretácia vyžaduje inak.

1.3 Štruktúra a obsah účtovnej závierky

Štandard IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky požaduje určité zverejnenia priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát a vo výkaze zmien vlastného imania, požaduje tiež zverejnenie ďalších riadkových položiek buď priamo v týchto výkazoch alebo v poznámkach.

Požiadavky na prezentáciu výkazu o peňažných tokoch stanovuje IAS 7 Výkazy peňažných tokov. Všetky základné súčasti účtovnej závierky je potrebné jasne identifikovať. V prípade potreby dôslednejšieho pochopenia ich treba zvýrazniť a v prípade potreby zopakovať (napr. názov účtovnej jednotky, stupeň zaokrúhľovania, prezentačná mena a podobne). Prezentácia účtovnej závierky je stanovená, musí sa uskutočniť aspoň raz ročne. Ako sme zistili, niektoré účtovné jednotky však z praktických dôvodov dávajú prednosť ročnému vykazovaniu. Vzhľadom na to, že je v takýchto prípadoch nepravdepodobné, aby sa výsledná účtovná závierka významne odlišovala od účtovnej závierky vykazanej za obdobie jedného roka, preto tento štandard takýto postup nezakazuje. V účtovných predpisoch Slovenskej republiky nie je povolené 52 týždňové účtovné obdobie.

1. 4 Charakteristika základných súčastí účtovnej závierky

V stručnosti uvediem základnú charakteristiku vyššie spomenutých základných piatich súčastí účtovnej závierky v úplnej štruktúre.

1. Súvaha (výkaz finančnej situácie)

Je všeobecne známe, že súvaha priamo prezentuje nielen obežný a neobežný majetok, ale aj krátkodobé a dlhodobé záväzky ako oddelené klasifikácie. Neplatí to pre prípady, keď sa informácie prezentujú podľa likvidity a všetok majetok a záväzok sa uvádza v poradí ich likvidity. V slovenských účtovných predpisoch neobežný a obežný majetok či záväzky nie sú definované.

Za krátkodobý považujeme majetok vtedy:

- ak je tento majetok držaný primárne za účelom obchodovania;
- ak sa očakáva, že bude realizovaný do dvanástich mesiacov od súvahového dňa;
- ak sa očakáva, že takýto majetok bude realizovaný, resp. je určený na predaj alebo spotrebu, v rámci bežného prevádzkového cyklu.

Všetok ostatný majetok v podmienkach účtovníctva SR klasifikujeme ako dlhodobý majetok. Podobne charakterizujeme aj krátkodobý záväzok s tým rozdielom, že nejde o predaj majetku, ale o splnenie a splatenie záväzku. Všetky ostatné záväzky v podmienkach slovenského účtovníctva považujeme za dlhodobé.

V súvahe treba priamo prezentovať špecifické informácie ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia; nehmotný majetok; investície, účtované s použitím metódy vlastného imania;

finančný majetok; investície do nehnuteľností; zásoby; biologický majetok; rezervy; záväzky a pohľadávky zo splatnej dane, v zmysle IAS 12 Dane z príjmov; odložené daňové záväzky a pohľadávky, ako sa definuje v IAS 12; obchodné a iné pohľadávky; obchodné a iné záväzky; menšinový podiel prezentovaní v rámci vlastného imania; upísané základné imanie a fondy priraditeľné vlastníkom materskej spoločnosti a peniaze a peňažné ekvivalenty.

2. Výkaz ziskov a strát (výkazy súhrnných ziskov a strát)

Výnosy a náklady vykázané za celé účtovné obdobie treba zahrnúť do výsledku hospodárenia, pokiaľ štandard IAS 1 alebo jeho interpretácia nepožaduje inak. Môže však vzniknúť aj prípad, kedy za určité účtovné obdobie možno vylúčiť určité položky z výsledku hospodárenia. IAS 8 sa zaoberá dvomi takýmito prípadmi, ako opravou chýb a vplyvu zmien v účtovných zásadách. Existujú však aj také položky, ktoré spĺňajú definíciu výnosov a nákladov v Konceptnom rámci, ale obvykle sú vylúčené z výsledku hospodárenia, napr. zisky alebo straty z precenenia finančného majetku k dispozícii na predaj (IAS 39); prebytky z precenenia (IAS 16), určité zisky a straty vzniknuté z prepočtu účtovnej závierky v zahraničí (IAS 21).

Za všetky výnosy a náklady je potrebné priamo vo výkaze ziskov a strát prezentovať výnosy, finančné náklady, daňové náklady, výsledok hospodárenia a podiel na výsledku hospodárenia pridružených podnikov a spoločných podnikov účtovaný použitím metódy vlastného imania. Dodatočné riadkové položky, názvy a medzisúčty sa prezentujú vo výkaze ziskov a strát vtedy, ak je táto prezentácia potrebná pre pochopenie finančnej výkonnosti jednotky. Účtovná jednotka neprezentuje žiadne mimoriadne položky, či už priamo vo výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach. Pritom však účtovná jednotka prezentuje analýzu nákladov a výnosov na základe klasifikácie, ktorá vychádza alebo z funkcie nákladov alebo z charakteru nákladov v rámci účtovnej jednotky, podľa toho, ktorý prístup, resp. metóda poskytuje vhodnejšie a spoľahlivejšie informácie.

Rozlišujem dve metódy uskutočnenia analýzy nákladov:

- **Metóda funkcie nákladov** - náklady sa klasifikujú podľa ich funkcie, ako súčasti nákladov na predaj alebo napr. náklady na distribúciu alebo administratívne činnosti. Táto metóda môže používateľom poskytovať relevantnejšie informácie ako metóda charakteru nákladov, avšak alokácia nákladov si vyžaduje precízne posúdenie.

- o **Metóda charakteru nákladov** - náklady sa zoskupujú podľa ich charakteru, napr. prepravné náklady, náklady na reklamu, odpisy, nákupy materiálov. Tieto náklady sa nerozdeľujú medzi rôzne funkcie účtovnej jednotky

Pri rozhodovaní sa o výbere vhodnej metódy sa vychádza z historických a priemyselných faktorov, ako aj z charakteru účtovnej jednotky. Obe tieto metódy naznačujú, ktoré náklady by sa mohli meniť priamo alebo nepriamo od úrovne predaja alebo výroby konkrétnej jednotky.

3. Výkaz zmien vlastného imania

Táto súčasť účtovnej závierky, t. j. výkaz zmien vlastného imania priamo môže zobrazit', či vykázat':

- a) celkové výnosy a náklady za účtovné obdobie, ktoré vypočítame ako súčet výsledku hospodárenia a položiek nákladov a výnosov za dané obdobie (súčet položiek b) + c));
- b) výsledok hospodárenia za konkrétne účtovné obdobie;
- c) každú položku nákladov a výnosov za obdobie a tiež celkové sumy týchto položiek;
- d) pre každú zložku účinky zmien účtovných zásad a opráv chýb vykazovaných v súlade s IAS 8.

Výkaz zmien vlastného imania, ktorý zahŕňa iba tieto vyššie uvedené položky nazývame výkaz vykázaných výnosov a nákladov.

Okrem toho účtovná jednotka prezentuje, či už priamo vo výkaze zmien vlastného imania alebo v poznámkach aj:

- e) zostatok nerozdelených ziskov (t. j. akumulovaného zisku alebo straty) na začiatku účtovného obdobia a k súvahovému dňu a zmeny počas obdobia;
- f) porovnanie účtovnej hodnoty každej triedy vlastného imania a každého fondu na začiatku a na konci obdobia, so samostatným zverejnením každej zmeny;
- g) sumy transakcií s vlastníkmi.

Vyššie uvedené požiadavky vykazovania vo výkaze zmien vlastného imania možno splniť viacerými spôsobmi. Napríklad jedným zo spôsobov je stĺpcový formát, ktorý porovnáva začiatočný a konečný stav každej zložky vlastného imania. Alternatívne možno vo výkaze zmien vlastného imania uvádzať len položky, ktoré sú v rámci požiadaviek a) až d). Pri tomto prístupe sa položky požiadaviek e) až g) zobrazujú v poznámkach.

4. Výkaz peňažných tokov

Ďalšou súčasťou účtovnej závierky je výkaz peňažných tokov, ktorý obsahuje informácie o peňažných tokoch počas účtovného obdobia v členení na prevádzkové, investičné a finančné činnosti. Informácie o peňažných tokoch slúžia ako podklad na posúdenie, či je účtovná jednotka schopná vytvárať peniaze a peňažné ekvivalenty. IAS 7 stanovuje požiadavky na prezentáciu výkazu peňažných tokov a s tým súvisiace zverejnenia.

5. Poznámky

Poslednou súčasťou účtovnej závierky sú poznámky. Účelom poznámok je zverejňovať informácie, ktoré požadujú IFRS a ktoré nie sú prezentované priamo v súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a výkaze peňažných tokov a prezentovať informácie o predpokladoch, z ktorých vychádza príprava účtovnej závierky.

Poznámky sú prezentované v štruktúre, ktorá používateľom slúži na pochopenie účtovnej závierky a poskytuje možnosť porovnať vlastnú účtovnú závierku s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek. Poznámky majú okrem toho za cieľ podať vyhlásenie o súlade s IFRS, prehľad významných účtovných zásad, doplňujúce informácie k položkám prezentovaným priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, výkaze zmien vlastného imania a výkaze peňažných tokov a ostatné zverejnenia, vrátane podmienených záväzkov (IAS 37) a nevykázaných zmluvných záväzkov, ako aj nefinančných zverejnení, napr. cieľov a zásad jednotky v oblasti riadenia finančných rizík (IFRS 7). V prehľade významných účtovných zásad jednotka zverejní použité účtovné zásady, ktoré sú dôležité na pochopenie účtovnej závierky a spôsoby oceňovania použité pri zostavení účtovnej závierky.

1.5 Medzinárodný účtovný štandard 34 - Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka

Medzinárodný účtovný štandard IAS 34 stanovuje minimálny obsah finančných výkazov v priebehu účtovného roka a stanoví zásady vykazovania a oceňovania v kompletnej alebo v skrátenej účtovnej závierke.

Finančné výkazy v priebehu účtovného roka obsahujú minimálne tieto zložky:

- skrátenú súvahu;
- skrátený výkaz ziskov a strát;

- skrátený výkaz zmien vlastného imania;
- skrátený výkaz peňažných tokov;
- vybrané vysvetľujúce poznámky.

Všetky finančné výkazy, ročné alebo v priebehu účtovného roka, sa z hľadiska súladu s IFRS posudzujú samostatne. Ak je uvedené, že finančný výkaz v priebehu účtovného roka je v súlade s IFRS, musí spĺňať všetky požiadavky tohto štandardu.

Záver

Na záver možno konštatovať, že účtovná závierka musí byť zostavená za predpokladu nepretržitého pokračovania v činnosti konkrétnej účtovnej jednotky. Výnimkou je iba ak má manažment v pláne jednotku likvidovať alebo ukončiť jej obchodnú činnosť, a to aj keď vedenie nemá žiadnu inú reálnu alternatívu. Ak sa nepredpokladá nepretržitá činnosť účtovnej jednotky, majú byť zverejnené zásady na základe ktorých je účtovná závierka zostavená. Akruálny princíp účtovníctva si vyžaduje, aby boli transakcie a udalosti vykázané v čase, v ktorom sa aj uskutočnia (a nie kedy boli peňažné prostriedky alebo ich ekvivalenty prijaté alebo zaplatené). Transakcie sú zaúčtované a vykázané v účtovnej závierke za to účtovné obdobie, s ktorým súvisia. Náklady sú vykázané vo výkaze ziskov a strát na základe priameho spojenia medzi ich vynaložením a vznikom konkrétnych položiek výnosov (tzv. párovanie nákladov a výnosov).

Štandard IAS 1 sa vzťahuje na všetky riadne účtovné závierky zostavené a prezentované v súlade s IFRS. Riadna účtovná závierka má podľa stanovených zásad poskytovať informácie o peňažných tokoch jednotky, finančnej výkonnosti a o finančnej pozícii. Používateľom teda poskytujú dostatok spoľahlivých údajov, ktoré im vykreslia pravdivý a verný obraz finančného stavu firmy. Na ich základe posudzujú schopnosť podniku vytvárať peňažné prostriedky a plniť obchodné záväzky. Tým, že im poskytnú neskreslené výsledky o podnikaní firmy, im umožnia dôjsť k rozumnému záveru ohľadom jej budúceho vývoja. Sú teda zdrojom mnohých cenných informácií. Investori sa zaujímajú najmä o prehľad o finančných tokoch a o ukazovatele vo výkaze ziskov a strát, avšak detailné informácie v prílohe účtovnej závierky sú pre nich tiež hodnotnými údajmi. Teda predovšetkým sa zameriavajú na výkonnostné ukazovatele, a IFRS či US GAAP im tieto zabezpečujú v dostatočnej kvalite. IFRS a US GAAP slúžia na komunikáciu medzi firmou a investormi.

Ing. Zuzana Staríčková, PhD.

Národohospodárska fakulta

Ekonomická univerzita v Bratislave

3soyza@gmail.com