

Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva - ich vznik, podstata a zavedenie¹

Vznik IFRS - International Financial Reporting Standards, Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

Vznik medzinárodných účtovných štandardov bol dlhodobý proces a predchádzalo mu viacero krokov. Dnešný význam IFRS – Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva spočíva jednak v kvalite štandardov, ako aj v počte subjektov, ktoré ich využívajú. Významným krokom, ktorý rozšíril počet užívateľov IFRS bolo rozhodnutie EÚ o povinnom zavedení IFRS pre široký okruh subjektov. Pre ďalší rozvoj IFRS bude dôležitým krokom proces zavádzania IFRS v USA.

V roku 1966 vznikol spoločný návrh profesijných organizácií v Kanade, vo Veľkej Británii a v Spojených štátov amerických na vytvorenie medzinárodnej skupiny za účelom vypracovania porovnávacej štúdie účtovnej a audítorskej legislatívy v týchto troch krajinách. O rok neskôr vznikla medzinárodná skupina, ktorá bola predchodkyňou IASC. Táto medzinárodná skupina vypracovala približne 20 štúdií, z ktorých viacero slúžilo ako základ pri vydávaní prvých IAS – Medzinárodných účtovných štandardov, organizáciou IASC. V roku 1972 na desiatom svetovom kongrese účtovníkov v Sydney bol predložený návrh pánom Henry Bensonom na založenie IASC². Následne v roku 1973 vznikla organizácia IASC, ktorej súčasťou bola tzv. IASC Board³, vydávajúca IAS. Jej zakladajúcimi členmi bolo 16 profesijných organizácií z deviatich krajín, predovšetkým z Európy a Severnej Ameriky. Boli nimi organizácie z Austrálie, Kanady, Francúzska, Nemecka, Japonska, Mexika,

¹ "Príspevok/výstup vznikol v rámci riešeného projektu OP VaV s názvom Vytvorenie excelentného pracoviska ekonomického výskumu pre riešenie civilizačných výziev v 21. storočí (ITMS 26240120032). Podporujeme výskumné aktivity na Slovensku/Projekt je spolufinancovaný zo zdrojov EÚ"

² www.iasplus.com dňa 7.8.2009

³ B. Das, N.Ch. Shil, A.K.Pramanik: Convergence of Accounting Standards: Internationalisation of Accounting, International Journal of Business and Management, ISSN 1833-3850, 1/2009, str. 80

Holandska, Veľkej Británie a Spojených štátov amerických⁴. Už o rok neskôr pribudli k členom IASC Belgicko, Izrael, Nový Zéland, Pakistan a Zimbabve. Aj v nasledujúcich rokoch sa počet členov rozrastal a v roku 1998 presiahol ich počet hranicu 100 krajín.

Prvé IAS boli vydané v roku 1975. Išlo o postupný proces, pričom počas prvých rokov činnosti IASC boli vydávané približne dva až tri štandardy ročne. Od roku 1992 dochádzalo k revíziám pôvodných štandardov, pričom naďalej vychádzali aj nové štandardy. V roku 1995 IASC Board vydala IAS 32: Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia a v roku 1998 vydala IAS 39: Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie. Tieto štandardy boli následne viackrát novelizované.

Od roku 1997 boli vydávané Interpretácie SIC, ktoré poskytujú bližšie vysvetlenia k Medzinárodným účtovným štandardom, ktoré sú označované ako SIC. Ich cieľom je poskytnúť vysvetlenia k problémom, ktoré by mohli viesť k nesprávnemu vykázaniu vo finančných výkazoch.

Na základe zmenených stanov IASC bola v marci 2001 založená nezisková organizácia s názvom International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), ktorá sa od 1. marca 2010 premenovala na IFRS Foundation^{5 6}. Od 1. apríla 2001 začala svoju činnosť IASB ako orgán IASCF, ktorá prebrala úlohy IASC v oblasti prijímania medzinárodných účtovných štandardov. IAS prijímané IASC tak boli plne prebrané IASB. V roku 2001 vyšiel posledný IAS (bol schválený ešte v decembri 2000 IASC Board). Všetky nasledujúce nové štandardy už majú označenie IFRS.

V roku 2002 sa SIC premenovala na IFRIC, ktorej úlohou bolo nielen interpretovať súčasné IAS a IFRS, ale aj poskytovať včasné stanoviská k problémom, ktoré nie sú upravené v IAS, resp. IFRS. Prvé IFRIC boli vydané v roku 2004. Od 1. Marca 2010 sa IFRIC premenovala na IFRS Interpretation Committee.

V roku 2005 boli vydané prostredníctvom IASB IFRS 7: Finančné nástroje: Poskytovanie informácií a o rok neskôr bol vydaný IFRIC 9: Prehodnocovanie vložených derivátov. Okrem vydávania nových štandardov IASB každoročne revidovala existujúce IAS a neskôr aj IFRS⁷.

⁴ H. Benson: The story of international accounting standards. Accountancy, 77(3), 1976, str. 34-39.

⁵ International Accounting Standards Committee Foundation: Revised Constitution, March 2010, ISBN 978-907026-64-5, IASCF, London, str. 5.

⁶ K zmene názvu došlo zmenou stanov nadácie zo dňa 26. Januára 2010, zmena stanov nadobudla účinnosť 1.3.2010.

⁷ Robert J. Kirsch: A political History, WoltersKluwer/CCH, ISBN 978-1-84140-608-4, 2007, str. 225

V priebehu roku 2009 zaradila IASB do svojej aktívnej agendy projekt nahradenia IAS 39 novým štandardom IFRS 9 s cieľom zjednodušiť úpravu finančných nástrojov obsiahnutú v IAS 39.

Dôvody pre zavedenie IFRS

V posledných rokoch sú investori, emitenti či iní účastníci kapitálových trhov, viac ako predtým, schopní realizovať finančné transakcie medzi jednotlivými krajinami za účelom investovania či prijatia rozhodnutí o spôsobe financovania. Vedie ich k tomu rýchla prístupnosť informácií a čoraz viac prepojené trhy. Investori potrebujú disponovať úplnými, pravdivými a spoľahlivými informáciami umožňujúcimi porovnanie finančných informácií v rámci rôznych alternatív aj medzi rôznymi krajinami⁸.

Investori, ako aj iní užívatelia účtovných zvierok potrebujú informácie, ktoré by im umožnili prijať rozhodnutia. Nestačí im disponovať samotnou účtovnou zvierkou, nakoľko tá je odrazom predpisov, ktoré regulujú jej zostavenie. Dve navonok rovnaké účtovné zvierky môžu obsahovať zásadne odlišné informácie, pokiaľ sú zostavené podľa rôznych predpisov. Každý užívateľ účtovnej zvierky potrebuje rozumieť postupom účtovania a vykazovania na základe ktorej bola táto zostavená. Pri účtovných zvierkach zostavených podľa rozličných metód sa tak musí užívateľ najprv oboznámiť s každou metódou a až potom dokáže porozumieť obsiahnutým informáciám. Získavanie informácií je tak nesmierne náročné a porovnávanie veľmi komplikované. Spôsob, akým sa dá zjednodušiť získavanie informácií je zníženie počtu rozličných právnych úprav regulujúcich účtovníctvo a vykazovanie. Harmonizácia predpisov v oblasti účtovníctva a vykazovania sa stáva nevyhnutnou súčasťou finančných trhov.

V súčasnosti existujú dva hlavné systémy právnych predpisov v oblasti účtovníctva a výkazníctva, ktorými sú Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva a US GAAP (US General Accepted Accounting Principles).

„US GAAP, napriek tomu, že predstavujú súbor národných účtovných štandardov USA, sú významné pre celosvetovú harmonizáciu účtovníctva. Príčinou je zrejmy ekonomický význam a sila USA, ale i kvalita tohto systému. Newyorská burza je najvýznamnejšou burzou sveta a spoločnosti, ktoré chcú na tejto burze kótovať svoje cenné papiere, musia zostavovať svoje

⁸ Securities and exchange commission: Roadmap for the potential use of Financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards by U.S. issuers. Washington. 2008, str. 11

úctovné závierky v súlade s US GAAP.“⁹. V súčasnosti dochádza k tendenciám harmonizácie IFRS a US GAAP, ktoré sú postavené na podobných princípoch. Pri prijímaní IFRS existuje snaha o zmierňovanie, resp. odstraňovanie rozdielov medzi oboma systémami.

Účtovníctvo a výkazníctvo v EÚ a prechod k IFRS

V európskej únii existuje prvá smernica týkajúca sa účtovníctva od roku 1978, kedy bola vydaná tzv. 4. smernica Rady Európskeho spoločenstiev (ES) o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností¹⁰. Táto smernica upravovala obsah účtovnej závierky, výročnej správy ako aj pravidlá oceňovania položiek účtovnej závierky a požiadavku na overenie účtovnej závierky. V roku 1983 bola vydaná 7. smernica Rady ES o konsolidovaných účtovných závierkach¹¹, ktorá upravuje predovšetkým podmienky za ktorých musí spoločnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, spôsob jej zostavenia, náležitosti výročnej správy, audit konsolidovanej účtovnej závierky a jej zverejnenie. V roku 1986 vyšla Smernica Rady o ročnej účtovnej závierke a konsolidovaných účtoch bánk a iných finančných inštitúcií.¹² vzhľadom na špecifiká tohto okruhu subjektov. Uvedené smernice boli neskôr viackrát novelizované.

V roku 1998 umožnilo Belgicko, Francúzsko, Nemecko a Taliansko veľkým spoločnostiam zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa IAS. O dva roky neskôr, v roku 2000 zverejnila Európska komisia (EK) plán povinného používania IAS pri zostavovaní konsolidovaných účtovných závierok pre všetky spoločnosti, ktoré sú v rámci EÚ kótované na burze. Znamená to, že jednotlivé členské štáty majú naďalej vlastnú právnu úpravu účtovníctva a výkazníctva a v prípade, že spoločnosť nespadá do kategórie spoločností, ktoré musia zostavovať účtovnú závierku podľa IFRS, tak naďalej vedú účtovníctvo a zostavujú účtovnú závierku podľa právnych predpisov príslušného členského štátu. Existuje však snaha o postupné zavádzanie IFRS pre čo najširší okruh subjektov v rámci EÚ.

⁹ Dvořáková, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, Brno, 2008, str. 3.

¹⁰ Úradný vestník Európskej únie: Štvrtá smernica rady z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (78/660/EHS)

¹¹ Úradný vestník Európskej únie: Siedma smernica rady z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, vychádzajúca z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (83/349/EHS)

¹² Úradný vestník Európskej únie: Smernica rady z 8. decembra 1986 o ročnej účtovnej závierke a konsolidovaných účtoch bánk a iných finančných inštitúcií (86/635/EHS)

Časový harmonogram EK z roku 2000 na zavedenie IFRS pre spoločnosti kótované na burze v rámci EÚ bol stanovený nasledovne¹³:

Časový harmonogram pre vykazovanie podľa IFRS	
1. január 2004	Začiatok vedenia účtovných záznamov podľa IFRS za účelom vykázania údajov za rok 2004 ako porovnanieho obdobia
1. január 2005	Deň prechodu na IFRS
30. jún 2005	Predbežné finančné výkazy za prvý polrok 2005 zostavené podľa IFRS mali byť uverejnené do 30. augusta 2005 ¹⁴
31. december 2005	Koncoročné finančné výkazy za rok končiaci sa 31. decembra 2005 mali byť uverejnené do 30. apríla 2006 ¹⁵

Hoci prechod na IFRS nastal až od 1.1.2005 a prvú konsolidovanú účtovnú závierku zostavovali spoločnosti až za rok končiaci sa 31. decembra 2005, museli z dôvodu uvádzania údajov za porovnanie obdobia disponovať údajmi podľa IFRS už za rok 2004.

Medzi najdôležitejšie dokumenty v oblasti prijímania IFRS v Európskej únii patria nasledovné:

- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2001/65/ES¹⁶ z 27. septembra 2001, ktorou sa menili a dopĺňali vyššie uvedené smernice pokiaľ išlo o pravidlá oceňovania určitých finančných nástrojov pre ročné a konsolidované účtovné závierky. Na základe tejto smernice sa za účelom dosiahnutia súladu s IFRS zaviedlo oceňovanie v reálnej hodnote.
- Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002¹⁷ z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem na základe ktorej bola ustanovená povinnosť pre všetky verejne obchodovateľné spoločnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS. Toto nariadenie zároveň vytváralo priestor pre rozšírenie používania IFRS v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky aj pre spoločnosti, ktoré nie sú verejne obchodované, ako aj na zostavovanie samostatnej účtovnej závierky v závislosti od

¹³ S. Shrikant: Accounting Standards – Will the world be talking the same language?, The chartered accountant. February 2005, str. 1045

¹⁴ Legislatíva členských štátov môže vyžadovať odlišný dátum uverejnenia

¹⁵ Legislatíva členských štátov môže vyžadovať odlišný dátum uverejnenia

¹⁶ Úradný vestník Európskej únie: Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2001/65/ES z 27. septembra 2001, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS pokiaľ ide o pravidlá oceňovania pre ročné a konsolidované účtovné závierky určitých typov spoločností, ako aj bánk a iných finančných inštitúcií

¹⁷ Úradný vestník Európskej únie: Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem

právnej úpravy členského štátu. Na základe tohto nariadenia mali byť najneskôr od roku 2005 zostavované konsolidované účtovné zvierky spoločností emitujúce verejne obchodovateľné cenné papiere podľa IFRS. V prípade spoločností emitujúcich iba dlhové cenné papiere a spoločností, ktorých cenné papiere sú prijaté pre verejné obchodovanie v nečlenskom štáte a s týmto cieľom pred vydaním tohto nariadenia aplikovali iné medzinárodne schválené účtovné štandardy, mohli tieto aplikovať IFRS až od roku 2007.

- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2003/51/ES¹⁸ z 18. júna 2003, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice 78/660/ES, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročnej a konsolidovanej účtovnej zvierke niektorých typov spoločností, bánk a iných finančných inštitúcií a poisťovní mala prostredníctvom zmien a doplnení za cieľ zabezpečiť súlad predchádzajúcich smerníc s IFRS.
- Nariadenie komisie (ES) č. 1725/2003¹⁹ z 29. septembra 2003 ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, ktorými sa prijali všetky medzinárodné účtovné štandardy existujúce k 14. septembru 2002 okrem niektorých ustanovení v IAS 32 a IAS 39. Toto nariadenie bolo zrušené nariadením komisie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa prevzali všetky IFRS/IAS prijaté k 15. októbru 2008 a ich interpretácie s výnimkou niektorých ustanovení uvedených v IAS 39. Následne došlo k viacerým novelizáciám už prijatých štandardov.

Zavedenie IFRS

Zavedenie IFRS upravuje štandard IFRS 1 Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva, ktorý bol vydaný IASB v júni 2003. Tento štandard nahradil dovtedy účinný SIC-8 Prvé uplatnenie medzinárodných účtovných štandardov ako základu účtovníctva. Podľa IFRS 1 musí byť účtovná jednotka k dátumu, ku ktorému zostavuje účtovnú zvierku kompatibilná s IFRS. Ku dňu prechodu na IFRS musí pripraviť otváraciu súvahu podľa IFRS a v otváracom stave súvahy musí vykázat' všetok majetok a záväzky, ktorých vykazovanie vyžaduje IFRS a nesmie vykazovať majetok a záväzky, ktorých vykazovanie IFRS neumožňuje. Účtovná jednotka tiež musí preklasifikovať položky,

¹⁸ Úradný vestník Európskej únie: Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2003/51/ES z 18. júna 2003, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice 78/660/ES, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročnej

¹⁹ Úradný vestník Európskej únie: Nariadenie komisie (ES) č. 1725/2003 z 29. septembra 2003 ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002

ktoré boli podľa predchádzajúcich účtovných predpisov určitý typ majetku, záväzkov alebo vlastného imania, avšak podľa IFRS musia byť vykázané ako iný typ majetku, záväzkov alebo vlastného imania. Účtovná jednotka tiež musí aplikovať IFRS na oceňovanie všetkého vykázaného majetku, záväzkov alebo vlastného imania²⁰.

Schvaľovací mechanizmus v EÚ

V súvislosti s právnymi predpismi EÚ v oblasti účtovníctva je dôležité rozoznávať medzi smernicami a nariadeniami. V prípade smerníc sú členské štáty EÚ povinné prijať vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá bude v súlade so smernicou v stanovenej lehote. V prípade nariadení sa tieto stávajú súčasťou právneho poriadku členského štátu automaticky. Samotné IFRS v znení prijatom EÚ boli prijaté prostredníctvom nariadenia a preto pre ich všeobecnú záväznosť v členských štátoch nie je potrebné ich prijatie zákonodarným orgánom členského štátu.

Predtým, ako sa IFRS, ktoré sú vydávané výborom IASB nadácie IFRS, stanú súčasťou právneho poriadku EÚ, podliehajú špeciálnemu schvaľovaciemu mechanizmu, ktorý pozostáva z dvoch hlavných úrovní:

Prvá, resp. technická úroveň schvaľovacieho mechanizmu predstavuje samotný proces schvaľovania štandardov, ktorý je realizovaný prostredníctvom Poradnej skupiny pre účtovné výkazníctvo v Európe (European financial reporting advisory group, EFRAG).²¹ EFRAG je súkromnou organizáciou, ktorej expertný tím tvoria odborníci pre oblasť účtovných štandardov. Táto organizácia konzultuje predmet schvaľovania so záujmovými skupinami. V zmysle nariadenia Európskej komisie č. 2006/505/ES bola zriadená poradná skupina Európskej komisie (Standard Advice Review Group, SARG) pre posudzovanie, či právne normy, ku ktorým prijala stanovisko EFRAG, spĺňajú podmienku vyváženosti a objektívnosti²².

Druhá, resp. politická úroveň schvaľovacieho mechanizmu je zabezpečená Výborom pre reguláciu účtovníctva (Accounting regulatory committee, ARC), ktorý je orgánom

²⁰ IASB: International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2007 including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as at 1 January 2007. Londob 2007. ISBN: 978-1-905590-1. str. 83-89

²¹ www.efrag.org

²² ROZHODNUTIE KOMISIE zo 14. júla 2006 o zriadení poradnej skupiny pre posudzovanie noriem na účely poskytovania poradenstva Komisii týkajúceho sa objektívnosti a neutrality stanovísk Európskej poradnej skupiny pre finančné výkazníctvo (EFRAG), (2006/505/ES), Úradný vestník Európskej únie, článok 2, L199/33

Európskej komisie. Jeho členmi sú zástupcovia členských štátov, ktorí sú predstaviteľmi rôznych inštitúcií, ako sú ministerstvo financií, národná banka, ministerstvo spravodlivosti, audítorská komora, či iné. Slovenskú republiku zastupuje Ministerstvo financií Slovenskej republiky²³.

Počas nasledujúcich 3 mesiacov má Európsky parlament a Rada Európskej únie možnosť pripomenkovať návrh príslušného IFRS. Po ich súhlase, resp. márnym uplynutím lehoty vydá Európska komisia nariadenie, ktoré sa stáva platným dňom uverejnenia v Úradnom vestníku Európskej únie.

Dana Tkáčová

KBaMF, NHF EU v Bratislave

dana.tkacova@euba.sk

Peter Špetko

Líščie nivy 4

821 08 Bratislava

gspetko@gmx.net

²³ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/committees/arc_en.htm, Accounting regulatory committee, dňa 10.8.2010