

## **Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie podľa IAS/IFRS**

### 1. časť

#### **Úvod**

V úvodnej časti príspevkov sa zameriame na aktuálny stav v oblasti medzinárodnej harmonizácie účtovníctva. Zameriame sa predovšetkým na nástroje harmonizácie, medzinárodné účtovné štandardy, na históriu medzinárodných štandardov a inštitúcie pôsobiace v oblasti medzinárodnej harmonizácie účtovníctva. Zmeny, ktoré boli do zákona o účtovníctve zapracované, súviseli najmä so splnením požiadaviek, ktoré boli zo strany EÚ kladené na Slovenskú republiku vzhľadom na jej vstup do európskych spoločenstiev a v procese medzinárodnej harmonizácie účtovníctva, harmonizácie slovenskej účtovnej legislatívy s IAS/IFRS a ďalším zblížovaním slovenskej právnej úpravy s IFRS.

#### **Medzinárodná harmonizácia účtovníctva**

##### **1. 1 Nástroje medzinárodnej harmonizácie účtovníctva**

V poslednom období sa do popredia záujmu nielen medzinárodných inštitúcií, ale aj samotných krajín, ktoré sa snažia začleniť do globalizačného procesu, dostal pojem Medzinárodná harmonizácia účtovníctva. Dôsledkom globalizácie je však aj skutočnosť, že nadnárodné spoločnosti získavajú účasť v podnikoch rôznych krajín a v rámci konsolidácie je potrebné získať porovnateľné údaje zo všetkých dcérskych podnikov. Harmonizácia účtovníctva sa preto stáva nástrojom, ktorým je možné dosiahnuť vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok z nadnárodného hľadiska.

Z účtovného hľadiska pojem **harmonizácia** znamená dávať do súladu, teda harmonizovať, národné účtovné systémy, na základe ktorých podniky zostavujú svoje účtovné závierky. Zjednodušene možno harmonizáciu účtovníctva vysvetliť nasledovne: „Jeden štát sa vo svojom účtovnom systéme vzdá určitých účtovných postupov, prevezme

účetné postupy druhého štátu a to tak, že pri konkrétnej položke sa zredukuje počet rozdielov v účtovníctve medzi obidvoma štátmi. Cieľom harmonizácie účtovníctva je eliminácia všetkých rozdielov v účtovných systémoch štátov.“<sup>1</sup>

Pôsobením globalizácie dochádza k prehĺbovaniu medzinárodných ekonomických vzťahov a narastá význam ekonomických informácií. Súbežne s týmto vývojom rastie potreba porovnateľnosti ekonomických informácií v podobe účtovných závierok. Európska únia, sa preto snaží zosúladiť účtovné postupy jednotlivých členských štátov a zabezpečiť tak porovnateľnosť účtovných závierok. Jedným z nástrojov, ktoré na dosiahnutie toho cieľa využíva sú **direktívy** alebo **smernice**. Sú to normy druhého stupňa, ktoré členské štáty neuplatňujú priamo, ale zapracovávajú ich do svojich právnych noriem, t. j. do zákona o účtovníctve.

Direktívy však neboli uznávané za hranicami Európskej únie, preto podniky, ktoré mali majetkové účasti vo svete, museli okrem účtovných závierok zostavených v súlade s direktívami, zostavovať výkazy, ktoré boli akceptované svetovými burzami. V dôsledku týchto skutočností sa ďalším nástrojom medzinárodnej harmonizácie účtovníctva stali **Medzinárodné účtovné štandardy (IAS) a Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IFRS)**, ktoré sú akceptované jednotlivými členskými štátmi EÚ, ale aj podnikmi, ktoré sú kótované na svetových burzách.

Medzinárodné účtovné štandardy - IAS (International Accounting Standards) a Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie - IFRS (International Financial Reporting Standards) sú pravidlá, ktoré upravujú alebo štandardizujú účtovné vykazovníctvo. Vznikli ako reakcia na potrebu medzinárodnej porovnateľnosti finančných údajov, predovšetkým účtovných výkazov. Každý účtovný štandard sa venuje určitej špecifickej problematike alebo oblasti. Štandardy nie sú pre podnikateľské subjekty záväzné, ale sú akýmsi odporúčaním a návodom.

---

<sup>1</sup> Šuranová, Zuzana, a Miroslav Škoda. *Medzinárodné účtovníctvo*. Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Ekonomická fakulta, 2007, ISBN 978-80-8083-438-8, str. 33.

Vývoj Medzinárodných účtovných štandardov sa spája so vznikom Výboru pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), ktorý bol založený súkromnou profesionálnou organizáciou účtovníkov viacerých krajín v roku 1973. Hlavným cieľom IASB bolo vypracovanie Medzinárodných účtovných štandardov, ktoré by pomohli zosúladiť účtovné postupy krajín. Štandardy sú veľmi rozsiahle a častokrát neposkytovali riešenia problémov, alebo boli riešenia nejednoznačné, prípadne sa mohlo stať, že si niektoré štandardy v niektorých bodoch odporovali. Preto boli IAS viackrát novelizované a niektoré dokonca zrušené. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy ako „nasledovníkov“ IAS začala vydávať Medzinárodné štandardy finančného vykazovania IFRS, ktoré sa zameriavajú na výkazníctvo.

Pojem IFRS sa začal používať v roku 2001. Celý súbor štandardov IAS bol zmenený na IFRS z dôvodu poukázania na skutočnosť, že sa jedná o štandardizáciu účtovného výkazníctva a nie o štandardizáciu účtovania. Pôvodné štandardy IAS 1 až IAS 41 zostávajú stále v platnosti, až kým nie sú zrušené alebo novelizované, v takom prípade sú vydávané pod označením IFRS. Ako prvý bol v roku 2003 vydaný štandard IFRS 1.

Medzinárodné štandardy sa v súčasnej dobe využívajú:

- ako medzinárodný vzor pre krajiny, ktoré vyvíjajú svoju národnú úpravu,
- ako základ pre národné úpravy účtovníctva,
- ako jednotný vzor pre národné alebo medzinárodné spoločnosti,
- spoločnosťami, ktoré sú kótované na svetových burzách.<sup>2</sup>

Medzi medzinárodné štandardy patria aj ich interpretácie, t. j. bližšie a hlbšie vysvetlenie určitých problémov. K IAS sa viažu interpretácie označované ako SIC, ktoré nesú názov Stáleho výboru pre interpretácie - SIC (Standing Interpretation Committee). V súčasnosti je platných 11 interpretácií SIC. K novým štandardom IFRS sa viažu interpretácie IFRIC, nazvané podľa Výboru pre medzinárodné interpretácie, ktorý v roku

---

<sup>2</sup> Eva Hýblová, Jaroslav Sedláček, Petr Valouch. Mezinárodní účetnictví. Brno: Masarykova univerzita, 2004, ISBN: 80-210-3473-4.

2002 nahradil Stály výbor pre interpretácie<sup>3</sup>. V súčasnosti je platných 16 interpretácií IFRIC.

**Nadácia Výboru pre medzinárodné účtovné štandardy** je nezávislá, nezisková organizácia, pracujúca v súkromnom sektore. Jej hlavnými cieľmi je vytvoriť jednotný súbor vysoko kvalitných, zrozumiteľných a celosvetovo uznávaných Medzinárodných štandardov finančného vykazovania (IFRS), podporovať využívanie a dôsledné uplatňovanie týchto štandardov. Riadenie a dohľad nad činnosťou Nadácie spočíva na Správnej rade, ktorá je tiež zodpovedná za ochranu nezávislosti Rady pre medzinárodné účtovné štandardy a zabezpečenie financovania organizácie.

## **1. 2 Procese medzinárodnej harmonizácie účtovníctva v Slovenskej republike**

Globalizácia má pre krajiny veľký význam, lebo predstavuje prílev investorov, ktorí prinášajú svoj kapitál, pomáhajú zvyšovať HDP a pozitívne vplývajú na zamestnanosť. Viaceré podniky majú zahraničných majiteľov a to vyvoláva potrebu porovnateľnosti ekonomických údajov, ktoré sú výstupom účtovníctva. Organizácie Európskeho spoločenstva v snahe o zblíženie účtovných legislatív vydávali a rozpracovávali smernice, vývoj vo svete však ukázal, že nie je potrebné neustále vydávať vlastné smernice, ale akceptovať medzinárodné účtovné štandardy IAS/IFRS. Prijatím Nariadenia č. 1606/2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných štandardov, bol do legislatívy EÚ začlenený súbor medzinárodných účtovných štandardov.

Slovenská republika sa naplno začlenila do globalizačného procesu vstupom do Európskej únie v máji 2004 a zmeny, ktoré sa v ekonomickom prostredí dejú v rámci globalizácie, sa dotýkajú aj našej krajiny. Tým sa Slovenská republika zaviazala priblížiť európskym nariadeniam a harmonizovať svoju legislatívu s európskou, to znamená harmonizovať aj účtovnú legislatívu. Výsledkom bol preto zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p. a jeho následné novelizácie, ktoré zosúlادili slovenskú právnu úpravu účtovníctva s požiadavkami Európskej únie a zároveň sčasti aj s IAS/IFRS. Aj

---

<sup>3</sup> V rokoch 2001 až 2003 prebehla reforma inštitúcií podieľajúcich sa na tvorbe účtovných štandardov. V rámci tejto reformy boli niektoré inštitúcie nahradené inými.

slovenská účtovná prax sa postupne približuje medzinárodným štandardom IAS/IFRS.<sup>4</sup> Tento zákon nadobudol účinnosť 1. januára 2003 a nahradil dovtedy platný zákon č. 563/1991 Zb. o účtovníctve. Zmeny, ktoré boli do zákona zapracované, súviseli najmä so splnením požiadaviek, ktoré boli zo strany EÚ kladené na Slovenskú republiku vzhľadom na jej vstup do európskych spoločenstiev. Do zákona o účtovníctve boli prevzaté viaceré definície a ustanovenia IAS a IFRS.

### **1. 3 Harmonizácia slovenskej účtovnej legislatívy s IAS/IFRS a ďalšie zblížovanie slovenskej právnej úpravy s IFRS**

Medzi podstatné zmeny, ktoré Zákon č. 431/2002 Z. z. priniesol boli:

- snaha o oddelenie právnej úpravy účtovníctva od právnej úpravy účtovného vykazovania, t. j. účtovnej závierky;
- zavedenie pojmov, ktoré vychádzajú z medzinárodných účtovných štandardov, ale zároveň boli tieto pojmy upravené tak, aby ich mohli využívať všetky účtovné jednotky, nielen podnikateľské subjekty, pre ktoré sú primárne určené medzinárodné účtovné štandardy;
- pôvodný zákon o účtovníctve definoval účtovné obdobie iba ako kalendárny rok, pričom Zákon č. 431/2002 Z. z. dáva účtovnej jednotke možnosť zvoliť si za účtovné obdobie hospodársky rok. Potreba takéhoto zosúladenia s medzinárodnými štandardmi vznikla z dôvodu problémov, ktoré vznikali pri definovaní účtovného obdobia slovenskej dcérskej účtovnej jednotky, ktorá mala zahraničnú materskú spoločnosť;
- nadradenie zásady dosiahnutia verného a pravdivého obrazu o ekonomickej činnosti účtovnej jednotky nad všetkými ostatnými účtovnými zásadami;

---

<sup>4</sup> Neubauerová Erika a kol. Vplyv kohéznej politiky Európskej únie na konkurencieschopnosť slovenskej ekonomiky. Bratislava: Vydavateľstvo ekonóm, 2010, ISBN 978-80-225-3100-9, str. 67.

- zavedenie pojmu úplnosť účtovníctva, ktorý znamená, že účtovná jednotka po skončení účtovného obdobia musí mať zaúčtované všetky účtovné prípady, musí mať zostavenú účtovnú závierku, výročnú správu a tiež musí tieto údaje zverejniť;
- premenovanie časti „prílohy“ na „poznámky“, čím sa zosúladuje uvedený pojem s pojmom „notes“ v anglickom jazyku. Zmena však nenastala v počte výkazov účtovnej závierky, lebo výkaz o peňažných tokoch a výkaz o zmenách vo vlastnom imaní, ktoré sú súčasťou účtovnej závierky zostavenej podľa medzinárodných účtovných štandardov, sú podľa slovenskej právnej úpravy súčasťou poznámok;
- v súlade s IAS 34 (Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka) účtovná jednotka okrem riadnej a mimoriadnej účtovnej závierky zostavuje aj priebežnú účtovnú závierku, ak to vyžaduje osobitný legislatívny predpis.

Podstatné zmeny nastali aj v oblasti konsolidovaných účtovných závierok, pričom ustanovenia o povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku je v súlade so 7. smernicou Rady EÚ. Do zákona bolo zavedené veľkostné kritérium a účtovná jednotka, ktorá splní podmienku na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky tak urobí podľa IAS/IFRS, ktoré EÚ prevzala.

Novela č. 561/2004 Z. z. Z r. 2004, sa ešte viac snažila priblížiť legislatíve EÚ a tiež aj medzinárodným štandardom. Najdôležitejšie zmeny, ktoré priniesla táto novela je zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky podľa IAS/IFRS pre účtovné jednotky, ktoré spĺňajú podmienky, upresnenie základných pojmov ako je majetok, záväzok, náklad, výnos, aktíva tak, aby spĺňali kritériá podľa IAS/IFRS, účtovná jednotka si môže vybrať účtovné obdobie, ktorým je hospodársky rok, teda účtovné obdobie si zvolí sama a goodwill, aktivované zriaďovacie náklady a aktivované náklady na vývoj musí účtovná jednotka odpísať do 5 rokov.

V tabuľke 1 uvádzame najdôležitejšie prínosy zmien zákona č. 431/2002 Z. z. Aj napriek tomu, že v slovenskej legislatíve nastali určité zmeny, ktoré ju priblížili k medzinárodným účtovným štandardom, proces harmonizácie účtovníctva nie je

ukončený a sú potrebné ďalšie opatrenia. Pri oceňovaní dlhodobého hmotného a nehmotného majetku sa podľa slovenskej právnej úpravy vychádza z jeho hodnoty, pričom podľa IAS/IFRS je najdôležitejšia významnosť tohto majetku.

**Tabuľka 1**

| <i>Najdôležitejšie prínosy zmien zákona</i>   | <i>Miera súladu s IAS/IFRS</i>   |
|---|--|
| ➤ <i>Definícia majetku, záväzkov, nákladov, výnosov, ekonomického úžitku, príjmov, výdavkov, výsledku hospodárenia, aktív, pasív, iných aktív, iných pasív.</i> | ➤ <i>Snaha prebrať definície i IAS/IFRS, ale neboli stanovené viaceré kritériá pre vykázanie položiek, tak ako je to podľa IAS/IFRS.</i> |
| ➤ <i>Možnosť mať iné účtovné obdobie ako kalendárny rok, zmenu treba požiadať príslušný daňový úrad.</i>  | ➤ <i>Podľa IAS/IFRS si účtovné obdobie určuje účtovná jednotka sama.</i>   |
| ➤ <i>Nadradenosť pravdivého a verného obrazu o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, nad všetky ostatné účtovné zásady.</i>                           | ➤ <i>V súlade s IAS 1.</i>   |
| ➤ <i>Zavedenie predpokladu nepretržitého pokračovania činnosti účtovnej jednotky.</i>   | ➤ <i>V súlade s IAS 1.</i>   |
| ➤ <i>Definovanie zásady významnosti, ktorá platí pre zostavenie účtovnej závierky.</i>  | ➤ <i>V súlade s IAS 1.</i>   |
| ➤ <i>Zmena v oceňovaní niektorých položiek majetku a záväzkov.</i>  | ➤ <i>Zosúladenie oceňovania týchto položiek s IAS/IFRS.</i>  |
| ➤ <i>Definícia rezerv.</i>  | ➤ <i>Definícia vychádza z IAS/IFRS.</i>  |

**Zdroj:** Neubauerová Erika a kol. Vplyv kohéznej politiky Európskej únie na konkurencioschopnosť slovenskej ekonomiky. Bratislava: Vydavateľstvo ekonóm, 2010, ISBN 978-80-225-3100-9, str. 71.

Rovnaký problém nastáva aj pri oceňovaní majetku. Zákon stanovuje, že majetok sa má odpisovať s ohľadom na jeho predpokladanú dobu životnosti, mnohé účtovné

jednotky ale stále uplatňujú daňové a účtovné odpisy. V tomto prípade je potrebné zmena premýšľania manažmentu v obchodných spoločnostiach.

Náhradné diely, ktoré by sa mali používať dlhšie ako jeden rok, alebo by mali byť využívané pri neobežnom majetku, by sa tiež mali odpisovať, pretože by sa mali považovať za súčasť neobežného majetku.

Domnievane sa, že slovenská právna úprava by mala upustiť od príliš direktívneho vymedzenia obsahu výkazov účtovnej závierky, pretože medzinárodné štandardy nevymedzujú ich záväznú formu a obsah. Účtovná jednotka by tak mohla stanoviť zoznam položiek, ktoré sú významnejšie a tiež by bolo vhodné účelovo členiť náklady a výnosy vo výkaze ziskov a strát. Účtovná závierka zostavená podľa medzinárodných štandardov okrem súvahy, výkazu ziskov a strát a poznámok obsahuje aj výkaz peňažných tokov a výkaz o zmenách vo vlastnom imaní. Tieto výkazy by mali byť začlenené do účtovnej závierky podľa slovenských právnych predpisov, nakoľko majú vysokú vypovedaciu schopnosť o dôležitých skutočnostiach.

Významnou skutočnosťou je skutočnosť, že IAS/IFRS sú skôr konštruované pre veľké nadnárodné spoločnosti, ktorých hlavným zdrojom financovania je kapitálový trh. Na Slovensku ale prevládajú malé a stredné podniky, preto v niektorých ohľadoch sú medzinárodné štandardy pre nevýhodné. IASB pracuje na štandardoch, ktoré by boli vhodné aj pre malé a stredné podniky a slovenská legislatíva by mala byť pripravená prijať ich, pretože prechod na IAS a IFRS je v kontexte ďalšej medzinárodnej harmonizácie účtovníctva nezvratný a aj nevyhnutný.

Medzinárodné štandardy finančného vykazovania - IFRS sú jedným z nástrojov medzinárodnej harmonizácie účtovníctva a využívajú sa pri zostavovaní účtovných závierok podnikateľských subjektov a tiež pri finančnom výkazníctve, upravujú metodiku účtovania a vedenie účtovníctva. Ich používanie nie je záväzné, ale zameriavajú sa skôr na stanovenie určitých všeobecných princípov. Medzinárodné štandardy finančného vykazovania majú svoju štruktúru a skladajú sa z určitých súčastí, ako sú úvodné ustanovenia, cieľ štandardu, rozsah štandardu, vlastný obsah štandardu s prípadným dodatočným výkladom a viacero príloh. Každý štandard sa zaoberá určitou špecifickou

oblasťou alebo problematikou. Touto problematikou sa budeme zaoberať v ďalších častiach príspevkov.

Ing. Zuzana Staríčiková, PhD.

Katedra financií, NHF, EU

3soyza@gmail.com