

**Jak přistupovat k výuce
mezinárodních standardů
IFRS
na středních školách?**

Kateřina Berková

Praha, 2013

Příspěvek si klade za cíl nalézt odpovědi na tyto okruhy otázek:

- Proč se dostává IFRS do sekundárního ekonomického vzdělávání?
- Jakou strukturu zvolit pro uspořádání učiva o IFRS?
- Jaké učivo vybrat z oblasti IFRS?
- Jaké jsou vzdělávací cíle vybraných témat IFRS?
- Jaké odborné kompetence učivem o IFRS rozvíjet?
- V jaké literatuře nalézt podrobnější informace?

Proč se IFRS dostává do sekundárního ekonomického vzdělávání?

- **Sestavení účetní závěrky podle IFRS vyžaduje §19 odst. 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví:**
„Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a kterou jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společností“.
- Tyto účetní jednotky mohou vést běžné účetnictví podle národní úpravy, ale účetní závěrku jsou povinny sestavit podle IFRS.
- Pro správce daně jsou závazné účetní výkazy sestavené podle české účetní a daňové legislativy.

Proč se IFRS dostává do sekundárního ekonomického vzdělávání?

- **Sestavení účetní závěrky podle IFRS vyžaduje §23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: Konsolidující účetní jednotky,** které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS a stejně tak výroční zpráva musí být v souladu s IFRS.
- Působnost užívání IFRS v ČR můžeme zaznamenat dále **od 1. 1. 2011** v souvislosti s rozšířením IFRS na účetní jednotky konsolidačního celku a účetní jednotky pod společným vlivem podrobeným konsolidaci, jestliže jejich konsolidující společnost používá pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS.

Proč se IFRS dostává do sekundárního ekonomického vzdělávání?

- Dceřiná společnost pro sestavení vlastní individuální účetní závěrky může použít také IFRS, nebo může účtovat a sestavit individuální závěrku podle české účetní legislativy, ale pro potřeby konsolidace ji převést na účetní závěrku vyhovující požadavkům IFRS (Děrgel, 2011).
- Žáci by měli být informováni v nejobecnější rovině o IFRS, což je možné vyvodit z požadavků ekonomické praxe, která se rozvíjí směrem k vykazování podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví a je nutné budoucím absolventům poskytnout kvalitní přípravu pro jejich úspěšné uplatnění na trhu práce.

Implementace učiva IFRS do soustavy učiva účetnictví na obchodních akademiích

- Z hlediska uspořádání učiva lze využít lineární či koncentrické uspořádání.
- V případě zařazení IFRS do soustavy učiva účetnictví by lineární uspořádání mohlo vést k nízké hodinové dotaci a povrchním znalostem.
- Většího efektu se dosáhne využitím koncentrického uspořádání učiva, byť sekundární vzdělávání umožňuje obecné seznámení žáků se základními oblastmi IFRS.

Správné načasování první informace o IFRS

- Nejvhodnější ročník: 3. ročník oboru vzdělání 63-41-M/02 Obchodní akademie
- Nejvhodnější tematický celek: Právní úprava účetnictví
 - Je možné přímo provést srovnání národní úpravy s IFRS.
- Z důvodu existence školního vzdělávacího programu (ŠVP) může být uspořádání učiva v různých školách různé. Proto je nutné počítat i s touto variantou:
 - Zařazení do 4. ročníku v tematickém celku Právní úprava účetnictví.

Jakou zvolit strukturu a jaké učivo vybrat?

Vybraná témata	Dotace	Ročník
1. Harmonizace a regulace účetnictví	1 – 2	3. nebo 4.
Regulace účetnictví		
Harmonizace účetnictví		
Pojetí IFRS		
2. Koncepční rámec účetnictví IFRS	2 – 3	4.
3. Účetní jednotky vykazující podle IFRS		
4. Účetní závěrka podle IFRS	7	
Vymezení základních prvků rozvahy	2	
Vymezení základních prvků výsledovky	2	
Oceňování prvků účetní závěrky	1	
Účetní závěrka – Rozvaha	2	
Výsledovka (Výkaz o úplném výsledku)		

Vzdělávací cíle:

1. Harmonizace a regulace účetnictví

- Regulace účetnictví v anglosaském systému a systému kontinentální Evropy
- Harmonizace účetnictví z hlediska EU se zřetelem na 4. směrnici EU a z hlediska celosvětového (IFRS)

Časová dotace tématu: 1 – 2 hodiny

Vzdělávací cíle:

2. Koncepční rámec IFRS

- Vymezení Koncepčního rámce z hlediska kvalitativní charakteristiky a cíle účetní závěrky
 - Obsah, způsob a oceňování základních prvků účetní závěrky doporučuji zařadit do tematického celku Účetní závěrka
- Požadavky na účetní informace a její vlastnosti
- Základní předpoklady a zásady

Časová dotace tématu: 1 – 2 hodiny

Vzdělávací cíle:

3. Účetní jednotky vykazující podle IFRS

- Povinnost vykazovat podle IFRS, kterou upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Vymežit účetní jednotky, na které se požadavek vztahuje.

Časová dotace tématu: 1 hodina

Vzdělávací cíle:

4. Účetní závěrka podle IFRS

- Vymezení základních prvků rozvahy (aktiva, závazky, vlastní kapitál) a výsledovky
- Příklady aktiv a prvků výsledovky podle IFRS a ČR
- Rozdíly v pojetí změny stavu zásob podle IFRS a národní úpravy
- Oceňování prvků účetní závěrky (pouze historická cena, zásada LCM, fair value)
- Vymezení rozvahy a výsledovky (výkazu o úplném výsledku) podle anglosaského systému a EU

Časová dotace tématu: 7 hodin

Na jaké rozdíly mezi IFRS a národní úpravou se zejména zaměřit?

- Nutno upozornit, že aktivum definované podle IFRS není ekvivalentní aktivu v podmínkách ČR.
- Typickým příkladem rozporu mezi IFRS a ČR je vykázání majetku pořízeného finančním leasingem. Jak vyplývá z českých účetních předpisů, tento majetek je vykázán v rozvaze pronajímatele, který má právo jej odepisovat. Podle standardu IAS 17 upravující leasing je tento majetek vykázán v rozvaze nájemce, který jej také odepisuje. Tento rozpor je způsoben zásadou přednosti obsahu před formou (v rámci IFRS) – transakce je vykázána ve shodě s její ekonomickou podstatou, která má přednost před daňovým a právním hlediskem.

Na jaké rozdíly mezi IFRS a národní úpravou se zejména zaměřit?

- Žáky můžeme seznámit s dalšími příklady majetku uznaným jako aktivum podle ČR, nikoli však podle IFRS:
 - Zřizovací výdaje
 - Výzkum podle dikce standardu IAS 18 Nehmotná aktiva
 - Vývoj – pokud jsou splněna kritéria standardu IAS 18, pak se uznává jako aktivum.

Na jaké rozdíly mezi IFRS a národní úpravou se zejména zaměřit?

IFRS	Národní úprava
Expense (náklad v širším pojetí) zahrnuje:	Náklad
a) Expense (náklad v užším pojetí) příklad: mzdy, odpisy, změna stavu zásob, spotřeba materiálu,...	
b) Loss (újma, „ztráta“) příklad: kurzové ztráty, přeceňovací rozdíly, přírodní katastrofy (škody),...	
Income (výnos) zahrnuje:	Výnos
a) Revenue (výnos z hlavní činnosti) příklad: tržby z prodeje výkonů,...	
b) Gain (přebytek, „zisk“) příklad: kurzové zisky, přeceňovací rozdíly, snížení hodnoty aktiv,...	

Zařazení témat IFRS do soustavy učiva účetnictví podle RVP pro obchodní akademie

- **Téma 1 – 3:**

Zařazení do tematického celku **Právní úprava účetnictví** (3. nebo 4. ročník OA).

- **Téma 4:**

Jednoznačně ponechat do 4. ročníku, tematický celek Účetní závěrka.

Některé partie učiva lze považovat za **rozšiřující učivo**.

Zařazení témat IFRS do soustavy učiva účetnictví podle RVP pro obchodní akademie

- Je možné využívat i jiný přístup zařazení IFRS do soustavy učiva účetnictví.
- Zejména prolínáním jednotlivých tematických celků účetnictví (počínaje 3. ročníkem) s vybranými oblastmi IFRS, a tím žáky ihned upozorňovat na rozpory mezi národní úpravou a IFRS.
- **Příklad takového přístupu:**

Zásoby

Zařadit rozdíly ve vykazování změny stavu zásob podle IFRS a národní úpravy.

Časové rozlišování – finanční leasing

Sdělit základní rozdíly vykazování a účetního zachycení majetku financovaného prostřednictvím leasingu.

Náklady a výnosy – zařadit rozdíly v pojmech a příklady

Atd.

Rozvoj odborných kompetencí učivem o IFRS

- **Aplikovat poznatky z oblasti práva v podnikatelské činnosti**, žáci budou schopni:
 - pracovat s příslušnými právními předpisy a vyhledávat v nich potřebné informace.
- **Provádět typické podnikové činnosti**, žáci budou schopni:
 - provádět základní výpočty spojené s nákupem a skladováním zásob,
 - vykázat změnu stavu zásob podle mezinárodních standardů IFRS a národní úpravy.

Rozvoj odborných kompetencí učivem o IFRS

- **Efektivně hospodařit s finančními prostředky**, žáci budou schopni:
 - provádět základní hodnocení efektivity činnosti podniku na základě informací podle mezinárodních standardů IFRS,
 - vykazovat náklady a výnosy podle mezinárodních standardů IFRS a národní úpravy,
 - sestavit účetní závěrku ve zjednodušené podobě podle požadavků mezinárodních standardů IFRS a provést srovnání s národní úpravou.

Rozvoj odborných kompetencí učivem o IFRS

- **Jednat ekonomicky a v souladu se strategií udržitelného rozvoje, žáci budou schopni:**
 - zvažovat při plánování a posuzování určité činnosti (v pracovním procesu i v běžném životě) možné náklady, výnosy a zisk, vliv na životní prostředí a sociální dopady,
 - efektivně hospodařit s finančními prostředky.

V jaké literatuře nalézt více?

BERKOVÁ, K. Metodické možnosti výuky IFRS na OA. *Media4u Magazine [online]*. 2012, roč. 9, č. 1, s. 54-59. ISSN 1214-9187. Dostupné z: <http://www.media4u.cz/mm012012.pdf>.

BERKOVÁ, K. Vybrané problémy účetní závěrky z pohledu metodické práce učitele. *Media4u Magazine [online]*, 2012, roč. 9, č. 2, s. 74-78. ISSN 1214-9187. Dostupné z: <http://www.media4u.cz/mm022012.pdf>.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a. s., 2009. ISBN 978-80-251-1950-1.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.

KRUPOVÁ, L. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: 1. VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.

Kontakt

Ing. Kateřina Berková, Ph.D.
katedra didaktiky ekonomických předmětů
Fakulta financí a účetnictví
Vysoká škola ekonomická v Praze

nám. W. Churchilla 4
130 67 Praha 3

<https://kdep.vse.cz>

katerina.berkova@vse.cz