

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ A VÝKAZNICTVÍ

6. aktualizované
a doplněné
vydání

PODLE MEZINÁRODNÍCH
STANDARDŮ



IFRS

Dana Dvořáková

MANAGEMENT PRESS
mp

Finanční účetnictví a výkaznictví podle IFRS

Vyšlo také v tištěné verzi

Objednat můžete na
www.bizbooks.cz
www.albatrosmedia.cz

Biz books®

Dana Dvořáková
Finanční účetnictví a výkaznictví podle IFRS – e-kniha
Copyright © Albatros Media a. s., 2022

Všechna práva vyhrazena.
Žádná část této publikace nesmí být rozšiřována
bez písemného souhlasu majitelů práv.

ALBATROS  **MEDIA**

Dana Dvořáková

Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ A VÝKAZNICTVÍ

6. aktualizované
a doplněné
vydání

PODLE MEZINÁRODNÍCH
STANDARDŮ



IFRS

Dana Dvořáková

Bizbooks®

Obsah

Předmluva	15
CÍL PUBLIKACE	15
PRÁCE S PUBLIKACÍ	16
1 Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví	17
1.1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	17
1.2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	19
1.2.1 Stručné shrnutí dosavadního vývoje	19
1.2.2 Cíle a strukturování IFRS	22
2 Koncepční rámec účetního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	27
2.1 ROLE KONCEPČNÍHO RÁMCE, UŽIVATELE A CÍLE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	28
2.2 ZÁKLADNÍ PŘEDPOKLADY SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	29
2.3 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	30
2.4 DEFINICE A ROZPOZNÁNÍ ZÁKLADNÍCH PRVKŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	33
2.4.1 Definice aktiva	33
2.4.2 Definice závazku	34
2.4.3 Vlastní kapitál	35
2.4.4 Výnosy a náklady	35
2.5 OCEŇOVÁNÍ – ZÁKLADNÍ KONCEPCE	37
2.5.1 Výchozí koncepce oceňování	37
2.5.2 Pojetí kapitálu a uchování kapitálu (uchování podnikové podstaty)	39
3 Oceňovací přístupy užívané v IFRS	41
3.1 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A ZÁVAZKŮ V MOMENTĚ JEJICH POŘÍZENÍ, RESPEKTIVE VZNIKU	41
3.1.1 Ocenění vycházející z pořizovacích nákladů nebo jejich odhadu	41
3.1.1.1 Aktivace výpůjčních nákladů	43
3.1.1.2 Ocenění aktiv a závazků v amortizovaných nákladech (metodou současné hodnoty)	47
3.1.2 Ocenění pořizovaných aktiv (závazků) ve fair value	50
3.2 OCEŇOVÁNÍ V PRŮBĚHU DRŽENÍ AKTIV A EXISTENCE ZÁVAZKŮ	50
3.2.1 Oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen	51
3.2.1.1 Snížení hodnoty aktiv v důsledku zhoršení jejich užitečnosti	53

3.2.2	Oceňování položek účetní závěrky ve fair value	64
3.2.2.1	Standardy užívající fair value a jejich přístup k určení fair value	64
3.2.2.2	Vypořádání rozdílů z přecenění na fair value	65
3.2.2.3	Obecné přístupy a zásady zjištění fair value dané standardem IFRS 13	67
3.3	KURZOVÉ ROZDÍLY	73
3.3.1	Cíle a rozsah působnosti standardu IAS 21, výchozí definice	73
3.3.2	Volba funkční měny	75
3.3.3	Kurzové rozdíly vzniklé z transakcí v cizích měnách při jejich převodu na funkční měnu	76
3.3.3.1	Kurzové rozdíly v průběhu roku (výchozí uznání)	76
3.3.3.2	Vykazování peněžních a nepeněžních položek ve funkční měně k rozvahovému dni	77
3.3.4	Vykazování ve funkční měně v případě, že není využívána pro běžné účtování	78
3.3.5	Použití jiné než funkční měny pro vykazování	81
3.3.6	Vypořádání kurzových rozdílů	81
3.3.7	Zveřejňování	82
4	Rozvaha – výkaz o finanční situaci	85
4.1	CHARAKTERISTIKA PŮSOBNOSTI A CÍLŮ IAS 1	85
4.2	VÝCHODISKA SESTAVENÍ ROZVAHY	86
4.3	OBECNÉ POŽADAVKY IAS 1 NA KLASIFIKACI AKTIV A ZÁVAZKŮ A JEJICH ZVEŘEJNĚNÍ V ROZVAZE	87
4.3.1	Řazení aktiv a pasiv v rozvaze, rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků	89
4.3.2	Položky zveřejňované přímo v rozvaze	92
5	Dlouhodobá nehmotná aktiva	97
5.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 38, VÝCHOZÍ DEFINICE	97
5.1.1	Rozpoznání	97
5.1.1.1	Identifikovatelnost	97
5.1.1.2	Ovládání (kontrola)	98
5.2	OCEŇOVÁNÍ	99
5.2.1	Oceňování v momentě pořízení	99
5.2.1.1	Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností	99
5.2.1.2	Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku	101
5.2.2	Ocenění v průběhu držení aktiva	102
5.2.2.1	Model historických cen	102
5.2.2.2	Model přecenění na fair value	102
5.2.2.3	Problematika určitelnosti doby použitelnosti aktiva a amortizace	103
5.2.2.4	Amortizace	104
5.3	ZVEŘEJNĚNÍ A POZBYTÍ AKTIV	105
6	Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou	107
6.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 16, VÝCHOZÍ DEFINICE	107
6.2	OCEŇOVÁNÍ	109
6.2.1	Oceňování v momentě pořízení	109

6.2.2	Ocenění v průběhu držení aktiva	114
6.2.2.1	Model historické ceny	114
6.2.2.2	Model fair value	114
6.2.2.3	Odpisy a snížení hodnoty	116
6.3	ZVEŘEJNĚNÍ A ODÚČTOVÁNÍ	122
6.3.1	Klasifikace a zveřejnění	122
6.3.2	Odúčtování	123
7	Leasingy	125
7.1	IFRS 16 – ROZSAH PŮSOBNOSTI	125
7.2.	IDENTIFIKACE LEASINGU, ODLIŠENÍ LEASINGU OD SLUŽBY	125
7.3	PŘEDMĚT ÚČETNÍHO ZOBRAZENÍ	130
7.3.1	Kombinace (agregace) smluv	130
7.3.2	Dekompozice smlouvy	131
7.4	DOBA LEASINGU	132
7.5	LEASING U NÁJEMCE	134
7.5.1	Výjimky z aplikace standardu u nájemce	135
7.5.2	Oceňování a účetní zachycení leasingu	135
7.5.2.1	Oceňování a účetní zachycení při zahájení leasingu	135
7.5.2.2	Následné ocenění	142
7.5.2.3	Modifikace leasingové smlouvy	144
7.5.3	Prezentace a zveřejnění	145
7.6	LEASING U PRONAJÍMATELE	147
7.6.1	Finanční leasing	149
7.6.1.1	Leasing poskytovaný leasingovou společností (přímý leasing)	149
7.6.1.2	Leasing poskytovaný obchodní či výrobní společností (prodejní leasing)	153
7.6.1.3	Následné ocenění	154
7.6.1.4	Modifikace leasingové smlouvy	155
7.6.1.5	Prezentace a zveřejnění finančního leasingu	155
7.6.2	Operativní leasingy u pronajímatele	156
7.7	PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING	157
8	Dlouhodobé investice	159
8.1	DLOUHODOBÉ INVESTICE FINANČNÍ A NEFINANČNÍ	159
8.2	PŘEDMĚT IAS 40, ROZPOZNÁNÍ INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ	159
8.3	OCEŇOVÁNÍ INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ	161
8.3.1	Ocenění při pořízení	161
8.3.2	Modely pro následné ocenění investic do nemovitostí	163
8.4	POŽADAVKY NA ZVEŘEJŇOVÁNÍ	164
8.5	VYŘAZENÍ AKTIV Z INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ	164

9	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	167
9.1	PŘEDMĚT A CÍL STANDARDU IFRS 5, VÝCHOZÍ DEFINICE	167
9.2	OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV A SKUPIN AKTIV A ZÁVAZKŮ K PRODEJI	169
9.3	VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ	171
10	Zásoby	175
10.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 2	175
10.2	OCEŇOVÁNÍ	176
10.2.1	Oceňování při pořízení – náklady pořízení zásob	176
10.2.2	Snížení hodnoty zásob	179
10.2.3	Oceňování spotřeby zásob	180
10.3	ZVEŘEJNĚNÍ	181
11	Biologická aktiva	183
11.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 41, VÝCHOZÍ DEFINICE	183
11.2	OCEŇOVÁNÍ	184
11.2.1	Stanovení fair value	185
11.2.2	Státní dotace	187
11.3	VYKAZOVÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ	187
11.4	MOŽNÉ PŘÍSTUPY K ÚČETNÍMU ZACHYCENÍ BIOLOGICKÝCH AKTIV	189
12	Finanční nástroje	195
12.1	ÚPRAVA FINANČNÍCH NÁSTROJŮ V RÁMCI IFRS	195
12.2	VÝCHOZÍ DEFINICE	196
12.3	KLASIFIKACE FINANČNÍCH NÁSTROJŮ PRO ÚČELY OCEŇOVÁNÍ	199
12.3.1	Kategorie finančních aktiv a závazků definované v IFRS 9	199
12.3.2	Oceňování finančních nástrojů při prvotním zachycení	205
12.3.3	Ocenění finančních nástrojů v průběhu držení	206
12.3.3.1	Finanční nástroje oceňované metodou amortizovaných nákladů	208
12.3.3.2	Finanční nástroje přeceňované na fair value	210
12.3.3.3	Snížení hodnoty finančních aktiv	213
12.4	ODLIŠENÍ FINANČNÍHO ZÁVAZKU A KAPITÁLOVÉHO NÁSTROJE	222
12.5	POVINNOSTI ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O FINANČNÍCH NÁSTROJÍCH	223
12.5.1	Klasifikace rizik spojených s finančními nástroji	224
12.5.2	Informace zveřejňované u jednotlivých typů rizik	224
12.5.2.1	Informace zveřejňované v rozvaze či v komentáři k účetní závěrce	226
12.5.2.2	Informace zveřejňované ve výsledovce či v komentáři k účetním výkazům	228

12.6 DLOUHODOBÉ FINANČNÍ INVESTICE V INDIVIDUÁLNÍCH ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH	228
13 Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	231
13.1 DEFINICE VLASTNÍHO KAPITÁLU	231
13.2 ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE O VLASTNÍM KAPITÁLU	233
13.2.1 Základní (akciový) kapitál	233
13.2.2 Fondy a nerozdělený zisk	236
13.2.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	236
14 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	239
14.1 PŘEDMĚT STANDARDU IAS 37, VÝCHOZÍ DEFINICE	239
14.2 PODMÍNKY UZNÁNÍ REZERV	241
14.3 OCEŇOVÁNÍ A ÚČETNÍ ZOBRAZENÍ REZERV A DOHADNÝCH POLOŽEK	243
14.3.1 Oceňování rezerv a dohadných položek aktivních a pasivních	243
14.3.2 Účetní zachycení rezerv	245
14.4 TYPICKÉ SITUACE VEDOUcí KE VZNIKU REZERV	248
14.4.1 Rezerva na restrukturalizaci	251
14.5 ZVEŘEJŇOVÁNÍ	252
15 Závazky vůči zaměstnancům	255
15.1 CÍL A ROZSAH PŮSOBNOSTI STANDARDU	255
15.2 KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY	255
15.3 DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY	256
16 Daně ze zisku	259
16.1 ROZSAH PŮSOBNOSTI A CÍLE STANDARDU	259
16.2 ÚČETNÍ ZACHYCENÍ SPLATNÉ DANĚ	259
16.3 ODLOŽENÁ DAŇ	260
16.3.1 Východiska standardu IAS 12 v oblasti odložené daně, definice základních pojmů	260
16.3.2 Oceňování odložených daňových závazků a pohledávek	262
16.3.3 Rozpoznání a účetní zachycení odložených daňových pohledávek a závazků	264
16.3.3.1 Zdanitelné přechodné rozdíly – vznik odložených daňových závazků	265
16.3.3.2 Odečitatelné přechodné rozdíly, možný vznik odložených daňových pohledávek	271
16.3.3.3 Podnikové kombinace	275
16.4 VYKAZOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ	276

17	Státní dotace	279
17.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 20, VÝCHOZÍ DEFINICE	279
17.2	STÁTNÍ DOTACE	281
17.2.1	Rozpoznání dotace	281
17.2.2	Metody účetního zachycení obdržené dotace	281
17.2.2.1	Princip přiřazování nákladů a souvisejících výnosů při vykazování dotací	282
17.2.2.2	Dotace na pořízení aktiv	283
17.3	ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O DOTACÍCH A OSTATNÍCH STÁTNÍCH PODPORÁCH	284
18	Výnosy ze smluv se zákazníky	285
18.1	VÝCHODISKA IFRS 15	285
18.2	PŘEDMĚT STANDARDU	285
18.3	IDENTIFIKACE SMLOUVY	286
18.3.1	Pravděpodobnost úhrady budoucích peněžních toků (pohledávek) plynoucích ze smlouvy	286
18.3.2	Agregace smluv	287
18.3.3	Změny smluv	288
18.4	IDENTIFIKACE POVINNOSTÍ PLYNOUCÍCH ZE SMLOUVY	290
18.5	TRANSAKČNÍ CENA	293
18.5.1	Variabilní složka ceny	293
18.5.2	Závazky z refundace	295
18.5.3	Finanční komponenta ceny	297
18.6	ALOKACE TRANSAKČNÍ CENY NA JEDNOTLIVÉ POVINNOSTI PLYNOUCÍ ZE SMLOUVY	300
18.7	SPLNĚNÍ POVINNOSTI PLYNOUCÍ ZE SMLOUVY – ROZPOZNÁNÍ VÝNOSU	303
18.7.1	Aktiva a závazky vznikající na základě smlouvy se zákazníkem	303
18.7.2	Jednorázové splnění povinnosti	306
18.7.3	Postupné plnění povinnosti	308
18.8	VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ	311
19	Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka	313
19.1	INFORMAČNÍ POTENCIÁL VÝKAZU	313
19.2	STRUKTURA VÝKAZU O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	314
19.2.1	Položky, které je třeba vykázat přímo ve výkazu o úplném výsledku hospodaření	314
19.2.2	Položky zveřejňované buď přímo ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, nebo v komentáři	316

19.2.3	Struktura výsledovky	316
19.2.4	Formáty sestavení výsledovky, klasifikace nákladů ve výsledovce	318
20	Výkaz peněžních toků	323
20.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI STANDARDU IAS 7, VÝCHOZÍ DEFINICE	323
20.2	PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍCH ČINNOSTÍ	325
20.3	PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ	326
20.4	PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍCH ČINNOSTÍ	326
20.5	METODY SESTAVENÍ VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ	328
20.6	SESTAVENÍ A PREZENTACE VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ A SOUVISEJÍCÍ ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE	330
21	Komentář k účetním výkazům	333
21.1	PŘEHLED INFORMACÍ ZVEŘEJŇOVANÝCH V KOMENTÁŘI K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	333
21.2	VOLBA ÚČETNÍCH POLITIK, ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE TÝKAJÍCÍ SE ZMĚN ÚČETNÍCH POLITIK, ZMĚN V ODHADECH A CHYB	335
21.2.1	Předmět standardu IAS 8	335
21.2.2	Účetní politiky	335
21.2.3	Změny v účetních odhadech	337
21.2.4	Chyby	338
21.3	VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ	339
21.3.1	Definice provozních segmentů v souladu s IFRS 8	340
21.3.2	Zveřejňované informace	342
21.4	UDÁLOSTI PO ROZVAHOVÉM DNI	344
21.5	ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O SPŘÍZNĚNÝCH STRANÁCH	346
21.5.1	Povinnosti zveřejnění v oblasti spřízněných stran	347
	Seznam literatury	351
	Klíčová slova s anglickými ekvivalenty	353
	Příloha	357

Obsah podle jednotlivých probíraných standardů

1	Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví	17
2	Koncepční rámec účetního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	27
	<i>Koncepční rámec účetního výkaznictví</i>	<i>27</i>
3	Oceňovací přístupy užívané v IFRS	41
	<i>Průřezový přehled oceňovacích přístupů v jednotlivých standardech</i>	<i>41</i>
	<i>IAS 23 – Výpůjční náklady</i>	<i>43</i>
	<i>IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv</i>	<i>53</i>
	<i>IFRS 13 – Ocenění ve fair value (Fair Value Measurement)</i>	<i>67</i>
	<i>IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn</i>	<i>73</i>
4	Rozvaha – výkaz o finanční situaci	85
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	<i>85</i>
5	Dlouhodobá nehmotná aktiva	97
	<i>IAS 38 – Nehmotná aktiva</i>	<i>97</i>
6	Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou	107
	<i>IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení</i>	<i>107</i>
7	Leasingy	125
	<i>IFRS 16 – Leasingy</i>	<i>125</i>
8	Dlouhodobé investice	159
	<i>IAS 40 – Investice do nemovitostí</i>	<i>159</i>
9	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	167
	<i>IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti</i>	<i>167</i>
10	Zásoby	175
	<i>IAS 2 – Zásoby</i>	<i>175</i>
11	Biologická aktiva	183
	<i>IAS 41 – Zemědělství</i>	<i>183</i>
12	Finanční nástroje	195
	<i>IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování</i>	<i>196</i>

	<i>IFRS 9 – Finanční nástroje</i>	197
	<i>IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování</i>	222
	<i>IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování</i>	223
13	Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	231
	<i>Koncepční rámec</i>	231
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	233
	<i>IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování</i>	234
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	236
14	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	239
	<i>IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva</i>	239
15	Závazky vůči zaměstnancům	255
	<i>IAS 19 – Zaměstnanecké požitky</i>	255
16	Daně ze zisku	259
	<i>IAS 12 – Daně ze zisku</i>	259
17	Státní dotace	279
	<i>IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory</i>	279
18	Výnosy ze smluv se zákazníky	285
	<i>IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky</i>	285
19	Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka	313
	<i>IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky</i>	313
20	Výkaz peněžních toků	323
	<i>IAS 7 – Výkaz peněžních toků</i>	323
21	Komentář k účetním výkazům	333
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	333
	<i>IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby</i>	335
	<i>IFRS 8 – Provozní segmenty</i>	339
	<i>IAS 10 – Události po rozvahovém dni</i>	344
	<i>IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran</i>	346

Předmluva

Vážení čtenáři, kniha, jejíž šesté vydání se vám dostává do rukou, je věnována Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS¹) – dříve označovaným jako Mezinárodní účetní standardy (IAS²). Publikace vychází z aktuálního znění standardů vydaných do 31. 3. 2022. Komplex IFRS byl primárně určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku – tedy pro podnikatelské subjekty. O významu tohoto systému standardů pro Českou republiku není pochyb. Uplatnění souboru standardů IFRS vyžaduje Evropská unie pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry od roku 2005.

Požadavek Evropské unie se odrazil i v českých účetních předpisech v roce 2004. Použití IFRS pro individuální účetní závěrky společností upravuje § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále Zákon o účetnictví), § 23b upravuje užití IFRS v konsolidaci. Národní úprava českého účetnictví postupně vstřebává řadu prvků obsažených v IFRS a dá se předpokládat, že tento proces bude v budoucnu nadále pokračovat.

Cíl publikace

Aplikace IFRS v praxi není snadnou záležitostí zejména vzhledem k významným odlišnostem mezi tímto systémem a českými účetními předpisy. Cílem této knihy je pomoci nejširší odborné veřejnosti (nejen účetním pracovníkům či studentům vysokých škol ekonomických směrů) porozumět logice IFRS a usnadnit výkladem i praktickými příklady obtížné studium a následnou aplikaci IFRS v praxi. Výklad je zaměřen zejména na **porozumění účetní závěrce sestavené podle IFRS**, které umožní plně využití informací v ní obsažených, ale i odhacení rizik spojených s její vypovídací schopností.

Primárním cílem publikace není provedení podrobného srovnání systému účetnictví vedeného na základě českých právních předpisů s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví; mnohdy ani srovnávat není možné, protože daná problematika není v českých předpisech řešena. Stručné srovnání přístupu standardů a českých předpisů bude provedeno tam, kde je to vhodné a možné, buď na konci dané kapitoly či subkapitoly, nebo formou poznámek v textu s jasným odlišením požadavků české úpravy a úpravy požadované mezinárodními standardy.

Publikace je především zaměřena na problematiku účetnictví a výkaznictví obchodních a výrobních podniků či podniků poskytujících služby, nikoliv na specifika účetnictví bank, pojišťoven a ostatních finančních institucí.

Práce s publikací

Publikace není orientována pouze na výklad obsahu a ilustraci jednotlivých účetních standardů, i když **komplexní výklad jednotlivých standardů** je v publikaci obsažen. Kniha je zároveň koncipována průřezově tak, aby umožnila **systematické seznámení čtenáře s danou oblastí a vzájemnými vazbami jednotlivých souvisejících standardů**. Obsahová linie je dána posloupností

1 IFRS – International Financial Reporting Standards. Zkratka IFRS bude v dalším textu využívána jako obecné označení pro všechny součásti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (tj. jak pro Mezinárodní účetní standardy IAS, tak pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS i pro interpretace standardů, podrobnější výklad jednotlivých pojmů bude proveden dále).

2 IAS – International Accounting Standards.

očíslovaných kapitol a subkapitol, které jsou věnovány jednotlivým oblastem účetní závěrky. Zároveň je však nutné, aby byl čtenáři vždy zřejmý pramen – tedy standard, který je vykládán. Proto jsou pro lepší orientaci do obsahu zařazeny i názvy jednotlivých standardů, které jsou v následujících pasážích vykládány. V mnoha případech jsou standardy průřezové a týkají se více oblastí. V těchto případech je většinou komplexní výklad standardu zařazen na jedno místo (do jedné kapitoly), v dalších kapitolách je připomenuto základní východisko a je proveden odkaz na podrobnější výklad.

Mezinárodní standardy jsou nesmírně rozsáhlým souborem (v současné době obsahují přes dva tisíce stránek). Proto byly pro výklad v rámci této publikace vybrány stěžejní standardy, které účetní jednotka musí respektovat v každodenní praxi. Standardy týkající se podnikových kombinací zde zařazeny nejsou (s ohledem na rozsah publikace). Jedná se zejména o standardy upravující oblast akvizic, fúzí a sestavování konsolidovaných účetních závěrek.

Chtěla bych vyjádřit upřímné poděkování paní prof. Ing. Daně Kovanicové, CSc., za cenné rady a připomínky, kterými mi byla nápomocna v průběhu vzniku této publikace.

Poděkování náleží rovněž mému otci Ing. Vlastimilu Zedkovi a paní prof. Ing. Haně Vomáčkové, CSc., za rady a podporu, kterou mi věnovali. Za podporu děkuji i všem svým kolegům – zejména paní doc. Ing. Jaroslavě Roubíčkové, CSc., a panu Ing. Zdeňku Kavříkovi, Ph.D., doc. Davidovi Procházkovi, Ph.D., a Ing. Janu Novotnému.

Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví

1.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Světová ekonomika již řadu desetiletí odbourává národní hranice – má stále více globální charakter. Stejný proces jako v ekonomice probíhá i v oblasti informačních systémů, které jsou významnou determinantou dalšího rozvoje celosvětové ekonomiky. Potřeba sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací jsou určujícími faktory dalšího vývoje účetnictví a účetního výkaznictví. V Evropě probíhá spolu s ekonomickou globalizací i politické sjednocování v rámci Evropské unie. V návaznosti na tyto procesy stále vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou nutné nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor a grantů v nejrůznějších podobách. Tlaky na harmonizaci se tedy postupně rozšiřují i mimo rámec velkých podnikatelských uskupení.

V současné době existují **tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace**. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS,³ účetní směrnice Evropské unie a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles).

US GAAP, přestože představují soubor národních účetních standardů USA, jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Příčinou je zejména ekonomický význam a síla USA, ale i kvality tohoto systému. Newyorská burza je nejvýznamnější burzou světa a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musejí sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US GAAP, v případě mezinárodních společností jsou akceptovány newyorskou burzou rovněž výkazy sestavené v souladu s IFRS.

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii existuje již od vydání první směrnice, která se týkala účetnictví (Čtvrtá směrnice Rady ES z roku 1978 o individuální účetní závěrce). Pro oblast účetnictví byly zásadními legislativními dokumenty:

- Čtvrtá směrnice Rady Evropského společenství (ES) z 25. 6. 1978 – je zaměřena na obsah roční účetní závěrky. Tato směrnice byla do roku 2000 doplněna ještě o další tři významné směrnice řídící účetnictví;
- Sedmá směrnice Rady (EHS) z 13. 6. 1983 – je věnována konsolidované účetní závěrce;
- směrnice Rady (EHS) upravující účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.

Směrnice ES však postupem času zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. Problémem obsaženým zejména ve 4. směrnici ES je rovněž to, že umožňuje velké množství variantních přístupů, variantnost je patrná například i z navrhovaných formátů rozvahy ve 4. směrnici, které jsou uvedeny v příloze č. 1 této publikace. Výběr konkrétních přístupů má být proveden buď v rámci předpisů upravujících účetnictví v jednotlivých členských státech

³ Komplex Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS obsahuje Koncepční rámec, *Mezinárodní účetní standardy – IAS – International Accounting Standards*, *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS – International Financial Reporting Standards* a jejich interpretace.

EU, nebo je volba ponechána na účetních jednotkách. Variantní přístupy ve 4. směrnici byly výsledkem kompromisu mezi koncepcemi účetních systémů a způsoby regulace účetnictví v jednotlivých členských státech EU.

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Evropská komise dospěla k rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvářet nový samostatný systém standardů, když vhodný soubor nadnárodních standardů již byl vytvořen a neustále se zdokonaluje. **Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS.** Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pouze umožňovala, tato strategie vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS.

Přehled nejdůležitějších dokumentů Evropského společenství týkajících se aplikace IFRS v časové posloupnosti.

- 27. září 2001 byla vydána Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65, kterou se mění všechny účetní směrnice s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí. Obsahem směrnice je oceňování finančních nástrojů ve fair value.⁴
- 19. července 2002 bylo vydáno Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“ – obsahem je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS pro registrované společnosti na burzách cenných papírů a dále možnost rozšíření používání IFRS na neregistrované společnosti a na individuální závěrku v závislosti na národní právní úpravě vedení účetnictví těchto subjektů. V září roku 2002 nabylo toto nařízení účinnosti. V souladu s tímto nařízením jsou nejpozději od roku 2005 sestavovány konsolidované účetní závěrky společností emitujících veřejně obchodovatelné cenné papíry v souladu s IFRS. Společnosti emitující pouze dluhové cenné papíry a společnosti, které již v době před vydáním tohoto nařízení aplikovaly jiné mezinárodně uznávané účetní standardy (zejména se jedná o US GAAP), mohly začít aplikovat IFRS až od roku 2007.
- Směrnice 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady z 18. června 2003, kterou se upravují Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven, obsahuje rozhodnutí, že 4., 7. a další novelizované účetní směrnice zabezpečují soulad mezi závěrkou sestavenou podle směrnic a podle IFRS.
- Nařízení ES 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady z 29. září 2003 o přijetí určitých Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v souladu s Nařízením ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady – nařízení obsahově navazuje na Nařízení o IAS z roku 2001.

K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. **schvalovací mechanismus** IFRS. Základním posláním schvalovacího mechanismu je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. Ze zásad schvalovacího mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) a zveřejněny v Úředním věstníku, jsou pro účetní jednotky z členských zemí EU povinné.

⁴ Poznámka k překladu:

Termín **fair value** je obvykle překládán ne příliš výstižně pojmem reálná hodnota. Vhodnějším označením by byly zřejmě termíny správná, řádná, objektivní či adekvátní hodnota. V této publikaci budeme používat anglického termínu fair value.

V roce 2013 byla vydána nová směrnice ES: Směrnice 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Vydáním směrnice došlo fakticky ke sloučení a nahrazení tzv. čtvrté a sedmé účetní směrnice EP a Rady EK⁵, viz výše.

Jak je z uvedeného vývoje regulace účetnictví v EU zřejmé, rozhodující roli hrají v současné době v rámci EU *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, kterým je věnována tato publikace.

Významnou determinantou vývoje mezinárodní harmonizace je **proces konvergence US GAAP a IFRS**. Přes určité odlišnosti je možno říci, že oba systémy jsou postaveny na podobných principech a postulátech, jsou tedy srovnatelné, neexistují mezi nimi zásadní rozpory a jejich konvergence je možná. Četné výzkumy analyzují oba systémy regulace, jsou řešeny projekty, které postupně odstraňují difference obou systémů. Nově vznikající standardy IFRS jsou již tvořeny ve spolupráci s FASB.⁵

1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

1.2.1 Stručné shrnutí dosavadního vývoje

Cílem této pasáže je stručné seznámení s vývojem instituce, která vydává Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, s důležitými orgány, které se na této činnosti podílejí, a s procesem vydávání mezinárodních standardů.

I. Období od roku 1973 do roku 2000

Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v sedmdesátých letech dvacátého století. **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC)** byl založen v roce 1973, jako nezávislá, soukromá profesní organizace na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemska, Velké Británie, Irsku a USA. Od roku 1983 se členy IASC staly všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC – International Federation of Accountants). Pro představu – v lednu 2000 měl IASC 143 členů ze 104 zemí. Činnost výboru IASC byla řízena Radou, která se skládala z představitelů 13 zemí (skupin zemí) jmenovaných Radou IFAC.

Důležitou podmínkou nezávislosti IASC bylo vyřešení problémů s financováním činnosti. Financování IASC bylo zabezpečeno prostřednictvím podpor poskytovaných organizacemi zastoupenými v Radě, dále příspěvky od IFAC a příspěvky od dalších institucí (podniků, finančních institucí, účetních firem apod.) a výtěžkem z prodeje publikací.

Standardy vydávané IASC byly (a nadále jsou) označovány zkratkou IAS – International Accounting Standards.

V roce 1995 byl vytvořen **poradní sbor (SAC – Standing Advisory Committee)** složený z odborníků účetní profese. Jeho úkolem bylo připomínkovat strategie a plány Rady, připravovat roční zprávu o činnosti Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC a vyhledávat zdroje financování činnosti IASC, aniž by byla ohrožena nezávislost této instituce.

V roce 1997 vytvořila Rada **Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee)**. Úkolem SIC bylo posuzovat sporné účetní problémy, k jejichž řešení bylo

⁵ Financial Accounting Standards Board – Rada pro účetní standardy (v USA).

přístupováno v praxi nejednotně, a vytvářet k těmto problémům interpretace, které sjednotí řešení problematických otázek v kontextu s existujícími standardy a Koncepčním rámcem. Interpretace tohoto výboru jsou označovány zkratkou SIC a opatřeny pořadovým číslem. Řada z těchto interpretací je stále platná.

II. Období po roce 2000

Na sklonku roku 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury instituce vydávající mezinárodní standardy. Bylo rozhodnuto uspořádat IASC jako samostatnou organizaci ve formě nadace (s ohledem na dosavadní i budoucí způsob financování), která bude řízena správcí. Cílem změn bylo zefektivnění činnosti IASC. Na základě tohoto rozhodnutí vznikla **Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation)**, zajišťující financování činnosti prostřednictvím příspěvků velkých účetních firem, soukromých finančních institucí, průmyslových podniků, centrální rozvojové banky a dalších institucí. Nadaci řídí dvacet dva správcí, kteří zastupují různé zeměpisné oblasti a profese. Šest členů je ze Severní Ameriky, šest z Evropy, šest z Asie a Oceánie, jeden z Afriky, jeden z Jižní Ameriky a dva z dalších oblastí tak, aby byla zabezpečena územní vyváženost. Správcí reprezentují různá profesní zaměření tak, aby byla zabezpečena profesní vyváženost. Správcí jmenují členy Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board) a sledují efektivnost její práce. Správcí jmenují rovněž Poradní sbor a Výbor pro interpretace. V červenci roku 2010 byla nadace IASCF přejmenována na **IFRS Foundation**.

IASB

Rada – IASB – začala pracovat v roce 2001. Rada je plně odpovědná za tvorbu globálně (celosvětově) platných standardů účetního výkaznictví. Standardy nově vydávané IASB již nejsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Standardy vytvořené před zahájením činnosti této Rady (IASB) zůstávají v platnosti a jsou nadále (i po provedených úpravách) označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS). Proto v následujícím textu naleznete jak standardy označované zkratkou IAS (neúplná číselná řada začíná IAS 1 a končí IAS 41), tak standardy označované zkratkou IFRS (IFRS 1 až IFRS 16). Termín IFRS se rovněž používá v obecnější rovině – zahrnuje jak jednotlivé standardy (IAS, IFRS), tak i interpretace (SIC a interpretace IFRIC – viz dále), v podstatě tedy obsah celého každoročně vydávaného svazku mezinárodních standardů a interpretací k nim. V souladu s tím bude zkratka IFRS používána i v této publikaci – tedy jako obecný pojem zahrnující všechny složky standardů.

IASB má v současné době dvanáct členů na plný úvazek. IASB schvaluje nově vytvořené standardy a změny stávajících standardů, zveřejňované návrhy nových standardů i konečnou verzi interpretací (IFRIC viz dále); pro schválení je vyžadován souhlas minimálně devíti členů IASB. Standardy nejsou vytvořeny pro určité konkrétní prostředí, tím je zajištěn jejich nadnárodní charakter. Soubor standardů je systematicky zkvalitňován, aby zachytil nejlepší přístupy účetní praxe. Při své činnosti rada spolupracuje s tvůrci národních účetních standardů a odbornou veřejností v nejširším slova smyslu.

Předseda IASB řídí skupinu zaměstnanců – odborníků z mnoha zemí světa. Jejich úkolem je podporovat práci IASB a řídit jednotlivé projekty.

Poradní sbor (IFRS Advisory Council, dříve SAC – Standing Advisory Committee)

Změny po roce 2000 se dotkly i Poradního sboru. Poradní sbor byl jmenován správcí a má v současné době přibližně 49 členů. Posláním Poradního sboru je umožnit nejširší odborné veřejnosti (skupinám i jednotlivcům) dávat návrhy a doporučení pro činnost IASB. Je zároveň prostředníkem, který informuje IASB o očekávaných dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetních závěrek.

Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS Interpretations Committee

Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations Committee), dříve označovaný jako International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC (zkratka IFRIC je dosud užívána pro označení interpretací vydávaných tímto výborem), byl poprvé jmenován správcí nadace IASCF v březnu 2002 a nahradil dosavadní výbor SIC (Standing Interpretations Committee). Úkolem tohoto výboru je (stejně jako tomu bylo v případě předchozího výboru SIC) formou interpretací vytvářet pravidla umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek. Správcí nadace IFRS Foundation mohou zástupcům regulačních institucí umožnit účastnit se zasedání interpretačního výboru a vyjadřovat svá mínění (bez hlasovacího práva). V současné době jsou zvolenými pozorovateli IOSCO (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry) a Evropská komise. Zasedání IFRIC jsou, stejně jako zasedání IASB, většinou veřejnosti přístupná.

Přehled o zasedáních IASB, IFRS Interpretations Committee a IFRS Advisory Council lze nalézt na internetových stránkách IASB: <http://www.ifrs.org/>.

Postup tvorby standardů

Postup tvorby standardů je promyšlenou, inspirativní záležitostí. Do procesu tvorby standardů může zasahovat i odborná veřejnost z celého světa, zveřejňované návrhy jsou zdrojem cenných informací, a proto bude vhodné na tomto místě postup tvorby standardů alespoň stručně popsat.

Tabulka č. 1

Proces tvorby standardů	
1.	Návrh tématu (projektu): - podání návrhu (návrhy témat z nejrůznějších zdrojů zpracovávají zaměstnanci IASB a předkládají IASB), - IASB zváží realizaci projektu z hlediska relevantnosti tématu pro uživatele IFRS, z hlediska dostupnosti zdrojů, posoudí, zda v rámci IFRS již neexistuje vodítko k řešení daného problému, zda projekt přispěje k procesu konvergence mezi IFRS a US GAAP apod., - agenda je diskutována s Poradním sborem IFRS (IFRS Advisory Council).
2.	Zpracování plánu schváleného projektu: - rozhodnutí, zda bude projekt zpracován ve spolupráci s tvůrci jiných standardů (nejčastěji ve spolupráci s výborem FASB), - jmenování vedoucích a členů výzkumného týmu odpovědného za řešení projektu, případně jmenování konzultantů, - zpracování plánu projektu výzkumným týmem.
3.	Zpracování a publikace diskusního materiálu (Discussion Paper), který obsahuje celkový přehled řešených otázek, možné přístupy k jejich řešení a předběžná stanoviska k řešení ze strany IASB a autorů projektu. Diskusní materiál obsahuje obvykle také časově omezenou výzvu k nejširší odborné veřejnosti ke komentářům. V této fázi jsou často organizovány veřejnosti přístupné diskuse k jednotlivým problémům. V některých případech však k publikování diskusního materiálu nemusí dojít.

Proces tvorby standardů	
4.	Příprava zveřejněného návrhu (Exposure Draft – ED) Exposure Draft je již návrhem textu standardu (na rozdíl od Discussion Paper, který je formulován formou otázek a možných řešení). Exposure Draft je neopomenutelným krokem při tvorbě standardu. Členové IASB o návrhu hlasují a po odsouhlasení návrhu vždy dochází k jeho zveřejnění, odborná veřejnost je vyzvána k zasílání komentářů k navrženému textu po stanovenou dobu (obvykle 60 dnů). Komentáře (comment letters) jsou veřejně přístupné. Výbor IASB došlé komentáře zpracuje a zveřejní základní stanoviska plynoucí z komentářů.
5.	Příprava a zveřejnění standardu IFRS Po uzavření období pro komentáře veřejnosti k ED, rada IASB komentáře zvažuje a případně na jejich základě upravuje text ED, dochází buď ke zpracování definitivní verze standardu, která musí být opět odhlasována radou IASB, nebo je vypracován nový ED, pokud došlo k významným úpravám původního návrhu.
6.	Činnosti po vydání standardu Po schválení standardu IASB organizuje prezentace standardu a seznamuje veřejnost různými formami s obsahem standardu (edukační aktivity), aby bylo zajištěno dobré pochopení standardu veřejností a jeho jednotná aplikace. Zároveň mohou být rozpoznávány problémy s aplikací standardu v praxi, které pak mohou vést k vydávání interpretací (IFRIC) či k úpravám standardu.

V rámci obdobného procesu (s dílčími zjednodušeními) jsou vytvářeny a schvalovány i interpretace IFRIC.

Z uvedené tabulky vyplývá, že proces tvorby či úpravy jednotlivých standardů a interpretací je veřejnou záležitostí, což je velkou předností tohoto systému. Odborná veřejnost může vyslovovat své názory na vznikající dokumenty. Aktuálně projednávané otázky lze nalézt na webové adrese <http://www.ifrs.org/>.

1.2.2 Cíle a strukturování IFRS

Účelem této subkapitoly je seznámení čtenáře s cílem, obsahovou náplní publikace obsahující Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a se strukturou jednotlivých standardů tak, aby byla usnadněna orientace čtenáře při studiu tohoto dokumentu.

IASB vydává každoročně publikaci obsahující kompletní, aktualizovanou verzi IFRS. **Předmluva** k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví vytyčuje zejména základní cíle IFRS Foundation a jejích orgánů (IASB, IFRS Interpretations Committee a IFRS Advisory Council) a náplň jejich činnosti.

První stěžejní obsahovou částí IFRS je **Koncepční rámec**, který formuluje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, vytyčuje základní účetní zásady a předpoklady, definuje jednotlivé účetní kategorie, výchozí varianty oceňování a koncepce uchování podnikové podstaty. Koncepčnímu rámci bude věnována samostatná kapitola.

V dalších částech svazku IFRS jsou uvedeny jednotlivé **standardsy (IFRS a IAS)**, následují jednotlivé **interpretace (SIC a IFRIC)**, významový slovník vybraných výrazů (**glossary**) a nakonec užitečný **rejstřík** (index).

Celý komplex Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je primárně určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku (tomu je přizpůsobena i terminologie). Cílem IASB je vytvořit komplexní systém kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů a prosadit jejich celosvětové využití. Účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS by měly obsahovat kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, relevantní pro uživatele.

Ve spolupráci s tvůrci národních účetních standardů je třeba harmonizovat celý komplex IFRS s národními účetními standardy jednotlivých zemí, vždy je však nutno dbát na to, aby bylo přijato nej kvalitnější řešení. Do jaké míry se daří a v budoucnu bude dařit postupně naplňovat tyto obtížné cíle, je otázkou.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou akceptovány v rámci EU, význam IFRS však zdaleka není omezen pouze na tento prostor.

Následující tabulka uvádí výsledky výzkumu IASB, který byl proveden v roce 2016.

Tabulka č. 2 Užívání IFRS ve světovém měřítku (průzkum IASB provedený ve 143 zemích)

Region	Počet zkoumaných zemí	Země vyžadující IFRS pro všechny, nebo většinu subjektů veřejného zájmu	Podíl zemí vyžadujících IFRS v rámci regionu	Země dovolující nebo vyžadující IFRS pro část subjektů veřejného zájmu	Země neumožňující užívat IFRS
Evropa	46	42	98 %	1	0
Afrika	20	16	80 %	1	3
Střední východ	12	11	92 %	1	0
Asie – Oceánie	31	23	74 %	3	5
Amerika	37	27	73 %	8	2
Celkem	143	119	83 %	14	10
Podíl	100 %	83 %		10 %	7 %

Pramen: Pocket Guide to IFRS® Standards: the global financial reporting language, Paul Pacter, 2016, dostupné na: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/2016-pocket-guide.pdf>.

Pokud bychom porovnali vývoj akceptace IFRS v jednotlivých zemích v čase, zjistili bychom, že počet zemí, které IFRS užívají, neustále vzrůstá. K největšímu nárůstu užívání IFRS dochází zejména v méně rozvinutých zemích, které dokonce v některých případech zavádějí IFRS jako jedinou účetní normu pro všechny účetní jednotky, nejen tedy pro kótované společnosti. Důvodem zřejmě je, že tyto země neměly potřebně rozvinutou vlastní právní úpravu účetnictví, a tak využily ke zkvalitnění účetního výkaznictví IFRS v plné šíři.

V souvislosti s přijetím IFRS jako základní normy pro regulaci účetnictví v rámci EU jsou zcela logicky určité části IFRS podrobovány kritice ze stran jednotlivých zemí, které přirozeně tendují k prosazování řešení, která jsou blízká jejich národním přístupům a zvyklostem. Je velkým rizikem, aby se z tlaku, jehož podstatou je odborná rozepře, nestal tlak, jehož základem je spíše politika jednotlivých zemí, případně lobby nadnárodních koncernů. Velice silnou roli při prosazování změn v rámci IFRS mají i přístupy obsažené v US GAAP. Pozice IASB není v této situaci jistě snadná. Je nutno si uvědomit, že přes veškerou snahu a vytyčené cíle jsou (a musejí být) mezinárodní standardy vždy výsledkem určitých kompromisů a současného stavu vědění. Čtenář by je proto měl studovat s porozuměním, ale i kriticky odhalovat jejich úskalí, existující problémy a nekompatibilitosti. Pouhé nekritické přijímání standardy vyžadovaných přístupů neumožní odhalit problémy vypovídací schopnosti účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS.

Tabulka č. 3

Přehled vydaných mezinárodních standardů k datu vydání této publikace		
Označení standardu	Název standardu v českém jazyce	Název standardu v anglickém jazyce
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	Presentation of Financial Statements
IAS 2	Zásoby	Inventories
IAS 7	Výkaz peněžních toků	Statement of Cash Flows
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10	Události po rozvahovém dni	Events After the Balance Sheet Date
IAS 12	Daně ze zisku	Income Taxes
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leasingy (bude zrušen od 1. 1. 2019 standardem IFRS 16)	Leases
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23	Výpůjční náklady	Borrowing Costs
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	Related Party Disclosures
IAS 26	Penzijní plány	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27	Individuální účetní závěrka	Separate Financial Statements
IAS 28	Investice do přidružených podniků a společných podniků	Investments in Associates and Joint Ventures
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování	Financial Instruments: Presentation
IAS 33	Zisk na akcii	Earnings Per Share
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	Interim Financial Reporting
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	Impairment of Assets
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Nehmotná aktiva	Intangible Assets
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40	Investice do nemovitostí	Investment Property
IAS 41	Zemědělství	Agriculture
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	Share-based Payment

Přehled vydaných mezinárodních standardů k datu vydání této publikace		
Označení standardu	Název standardu v českém jazyce	Název standardu v anglickém jazyce
IFRS 3	Podnikové kombinace	Business Combination
IFRS 4	Pojistné smlouvy	Insurance Contracts
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operation
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování	Financial Instruments: Disclosures
IFRS 8	Provozní segmenty	Operating Segments
IFRS 9	Finanční nástroje	Financial Instruments
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka	Consolidates Financial Statements
IFRS 11	Společná uspořádání	Joint Arrangements
IFRS 12	Zveřejnění účasti v jiných účetních jednotkách	Disclosure of Items in Other Entities
IFRS 13	Oceňování ve fair value	Fair Value Measurement
IFRS 14	Časové rozlišení při cenové regulaci	Regulatory Deferral Accounts
IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky	Revenue from Contracts with Customers
IFRS 16	Leasingy	Leases

Tabulka č. 4

Přehled vydaných interpretací k datu vydání této publikace		
Označení interpretace	Název interpretace v českém jazyce	Název interpretace v anglickém jazyce
SIC 7	Zavedení eura	Introduction of the Euro
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities
SIC 25	Daně ze zisku – změny v daňovém statusu podniku nebo jeho akcionářů	Income Taxes-Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders
SIC 29	Zveřejňování – ujednání o poskytování licenčních služeb	Disclosure-Service Concession Arrangements
SIC 32	Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky	Intangible Assets-Web Site Costs
IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments
IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí	Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds
IFRIC 6	Závazky vzniklé z účasti na specifických trzích – odpad (likvidace odpadu) z elektrických a elektronických zařízení	Liabilities Arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment

Přehled vydaných interpretací k datu vydání této publikace		
Označení interpretace	Název interpretace v českém jazyce	Název interpretace v anglickém jazyce
IFRIC 7	Aplikace přístupu přepracování podle IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IFRIC 10	Mezitímní účetní závěrka a snížení hodnoty	Interim Financial Reporting and Impairment
IFRIC 12	Dohody o poskytování servisních služeb	Service Concession Arrangements
IFRIC 14	IAS 19 – Limit u aktiv z definovaných požitků, minimální požadavky na financování a jejich vzájemné souvislosti	IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction
IFRIC 16	Zajištění čisté cizoměnové investice	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation
IFRIC 17	Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům	Distributions of Non-cash Assets to Owners
IFRIC 19	Vypouštění finančních závazků kapitálovými nástroji	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments
IFRIC 20	Náklady na odklizení skryvky v produkční fázi povrchového dolu	Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine
IFRIC 21	Odvody	Levies

Struktura obsahu jednotlivých standardů

Jednotlivé standardy obvykle zachovávají následující formální strukturu.

- Obsah.
- Úvod – obsahuje základní shrnutí důvodů pro vydání standardu a hlavních východisek (jedná se v podstatě o velice stručné shrnutí obsahu).
- Text standardu obvykle obsahuje (v závislosti na předmětu standardu) následující části:
 - ♦ cíl;
 - ♦ rozsah působnosti;
 - ♦ výchozí definice (ve standardech IFRS jsou definice uvedeny v rámci dodatků);
 - ♦ pravidla rozpoznání (recognition⁶) vykládaného prvku či transakce v účetnictví;
 - ♦ oceňování v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni;
 - ♦ zveřejnění – v této části specifikují standardy své požadavky na zveřejnění informací týkajících se daného tématu v účetní závěrce;
 - ♦ datum účinnosti.
- Dodatky (Appendix), ilustrační příklady (Illustrative Examples – IE), aplikační poznámky či příručky (Application Guidance – AG).
- Zdůvodnění závěrů (Basic for Conclusions – BC) – studium příkladů a zejména zdůvodnění závěrů umožní lepší pochopení standardu, často obsahuje základní body, o kterých probíhala diskuse při tvorbě a schvalování standardu, a vysvětlení důvodů, proč bylo určité řešení přijato.
- Implementační příručka (Implementation Guidance – IG) – je obsažena jen u některých standardů.

⁶ Tento termín lze též vyložit jako určení okamžiku zachycení daného předmětu či transakce v účetnictví či zavedení do účetních knih.

Koncepční rámec účetního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Koncepční rámec účetního výkaznictví

Koncepční rámec je důležitou úvodní částí IFRS. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Definice a zásady uvedené v Koncepčním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. Jednotlivé standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, z těchto definic vycházejí; pochopení Koncepčního rámce je proto důležitým předpokladem pro porozumění všem následujícím standardům. V současné době je Koncepční rámec přepracováván. Část Koncepčního rámce je nová, některé části dosud zůstaly nepřepracované a některé anoncované součásti zatím chybějí. Aktualizace Koncepčního rámce byla potřebná, původní text vznikl v roce 1989 a postupem času zastarával. V roce 2015 byl vydán Exposure Draft Koncepčního rámce (ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting). Současná podoba Koncepčního rámce je patrná z následující tabulky.

Tabulka č. 5 Současná struktura Koncepčního rámce IFRS

Číslo kapitoly	Název kapitoly	Poznámka
1.	Cíl účetního výkaznictví pro obecné účely	Nová, přepracovaná součást Koncepčního rámce
2.	Koncept vykazující jednotky	Kapitola není součástí platného Koncepčního rámce, je však rozpracovaná v draftu ED/2015/3.
3.	Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací	Nová, přepracovaná součást Koncepčního rámce.
4.	Koncepční rámec (1989): • základní předpoklady • prvky účetních výkazů • rozpoznání (uznání) prvků účetních výkazů • oceňování prvků účetních výkazů • koncept uchování kapitálu	Zbývající text z původního Koncepčního rámce z roku 1989. Pozn.: Nová verze uvedených tematických okruhů je rozpracována v draftu ED/2015/3.

Projekt přeprocování Koncepčního rámce je celkově rozvržen do osmi fází, které se nacházejí v různých stadiích rozpracovanosti, jak vyplývá z následujícího přehledu.

Tabulka č. 6 Struktura připravovaného Koncepčního rámce (Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting)

Číslo kapitoly	Název kapitoly
1.	Cíl účetního výkaznictví pro obecné účely
2.	Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací
3.	Účetní výkazy a vykazující účetní jednotka
4.	Prvky účetních výkazů
5.	Rozpoznání (uznání) a odúčtování
6.	Oceňování
7.	Vykazování a zveřejnění
8.	Koncept kapitálu a uchování kapitálu

V Koncepčním rámci je vymezen:

- účel koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou užívány účetní informace;
- cíl účetní závěrky;
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky;
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky;
- koncepty oceňování;
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

2.1 Role Koncepčního rámce, uživatelé a cíle účetní závěrky

Koncepční rámec nastoluje základní ideový koncept, ze kterého vycházejí konkrétní požadavky jednotlivých standardů. Je základním nástrojem sjednocení přístupu k sestavení účetní závěrky. Znalost Koncepčního rámce je podmínkou k porozumění jednotlivým standardům i prezentovaným účetním závěrkám. V případě, že není určitá oblast upravena konkrétním standardem, jsou východiskem účetního zobrazení obecné principy deklarované v Koncepčním rámci. V některých ojedinělých případech může dojít k tomu, že jsou požadavky konkrétního standardu v rozporu s Koncepčním rámcem. V těchto případech má před požadavky Koncepčního rámce přednost úprava vyžadovaná konkrétním standardem.

Koncepční rámec vychází z vymezení uživatelů účetní závěrky a jejich informačních potřeb. Účetní závěrka je určena zejména externím uživatelům a musí se přizpůsobovat jejich potřebám. Mezi nejvýznamnější skupiny uživatelů účetní závěrky patří zejména: investoři – potenciální či současní držitelé majetkových účastí, potenciální či současní věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurence, stát a orgány státní správy, finanční analytici, poradci, žurnalisté, nejširší veřejnost. Investoři požadují informace o dosaženém zisku, rentabilitě investic, riziku spojeném s investicí, o schopnosti platit dividendy. Účetní informace slouží vlastníkům ke kontrole činnosti manažerů. Věřitelé požadují informace, ze kterých je možno usoudit, zda je účetní jednotka schopna uhradit své závazky včetně úroků. Zaměstnanci zajímá stabilita účetní jednotky, ziskovost, dlouhodobá schopnost účetní jednotky poskytovat pracovní příležitosti, vyplácet mzdy, případně penzijní

požitky. Dodavatelé i odběratelé – zejména ti strategičtí – analyzují účetní informace, aby mohli odhadnout perspektivu dlouhodobého obchodního vztahu. Stát vyžaduje statistické údaje o činnosti účetní jednotky, podklady pro vyčíslení daní či pro regulaci činnosti účetní jednotky. Veřejnost se zajímá o účetní informace s ohledem na zjištění perspektiv zaměstnání, informuje se o ekonomických i mimoekonomických aktivitách účetní jednotky (např. ekologických).

Cílem účetní závěrky je **informovat** uživatele účetní závěrky o **finanční situaci a o změnách ve finanční situaci účetní jednotky**. Uživatelé hodnotí schopnost účetní jednotky generovat peněžní prostředky s potřebnou jistotou i rozložením v čase, protože účetní jednotka musí hradit své splatné závazky a vytvářet zisk, který rozděluje vlastníkům. Ke zhodnocení finanční situace jsou potřeba informace o současné i minulé struktuře pasiv, likviditě (likvidita – dostupnost peněz v blízké budoucnosti), solventnosti (solventnost – dlouhodobější schopnost uhrazovat včasné závazky) i o schopnosti účetní jednotky přizpůsobit se pružně změnám ekonomické reality. Účetní závěrka, která zachycuje, jak účetní jednotka dokáže optimalizovat strukturu svých zdrojů, vytvářet zisk a racionálně řídit peněžní toky, poskytuje zároveň informace důležité k odhadům budoucího vývoje účetní jednotky.

Informace o **finanční situaci**, které jsou obsaženy zejména v *rozvaze* [ve standardech je místo termínu rozvaha (angl. balance sheet) užíván termín *výkaz o finanční situaci* (angl. statement of financial position)], pomohou uživateli odpovědět na otázky, jaké budou budoucí potřeby cizích zdrojů (úvěrů), ale i jak bude účetní jednotka úspěšná v jejich získávání

Informace o **změnách ve finanční situaci** umožňují uživateli zhodnotit finanční výkonnost účetní jednotky. Finanční výkonnost lze hodnotit *pod zorným úhlem akruálního principu* (viz dále) – z tohoto pohledu informuje uživatele účetních informací o výkonnosti účetní jednotky zejména *výkaz o úplném výsledku hospodaření* (statement of comprehensive income), nebo na základě analýzy v minulosti uskutečněných *peněžních toků* – v tomto případě je podkladem hodnocení zejména *výkaz peněžních toků*.

2.2 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Koncepční rámec vychází ze dvou základních předpokladů sestavení účetní závěrky – jedná se o akruální bázi a předpoklad trvání účetní jednotky v budoucnosti.

Akruální báze

Účetní závěrka sestavená na akruální bázi odráží (rozpoznává, uznává) výsledky transakcí a jiných nastalých skutečností v období, kdy k nim dochází (se kterým věcně a časově souvisí), a nikoliv jen/až v okamžiku, kdy jsou realizovány s nimi související peněžní toky. Tento princip tedy vyvolává potřebu časového rozlišení výdajů a příjmů, tvorby dohadných položek a rezerv. Výsledek hospodaření zjištěný na akruální bázi je vyčíslen jako rozdíl výnosů a nákladů a lépe odráží výkonnost účetní jednotky v daném účetním období než výsledek zjištěný na základě peněžní (cash) báze – tedy jako rozdíl příjmů a výdajů. Proto je akruální báze celosvětově uznávaným a přijímaným východiskem podvojného účetnictví.

Předpoklad trvání účetní jednotky

Účetní závěrka vychází za normálních okolností z předpokladu **trvání účetní jednotky** v budoucnosti (going concern), který znamená, že účetní jednotka neuvažuje o ukončení činnosti, ani není nucena likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti a bude pokračovat v podnikání v dohledné budoucnosti.

Vedení účetní jednotky musí při přípravě účetní závěrky objektivně posoudit, zda je tento předpoklad zachován. Pokud má vedení účetní jednotky pochybnosti o dalším trvání účetní jednotky, je tuto nejistotu povinně zveřejnit. Jestliže předpoklad splněn není, účetní závěrka musí být sestavena v souladu s touto skutečností. Účetní jednotka musí zveřejnit v účetní závěrce, že předpoklad trvání účetní jednotky není splněn, a uvede důvody vedoucí k pravděpodobnému ukončení její činnosti.

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, obecná východiska dále doplňuje o následující předpoklady:

Periodicita vykazování

Účetním obdobím je jeden rok (kalendářní či hospodářský). Účetní výkazy se sestavují periodic-ky, nejméně jednou ročně. Pokud se účetní závěrka předkládá za období delší či kratší než jeden rok, účetní jednotka zveřejní důvod zkrácení, respektive prodloužení účetního období.

Věrné a úplné zobrazení skutečnosti

Účetní závěrka by měla prezentovat poctivě finanční situaci, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Věrná prezentace vyžaduje přesné zobrazení účinků transakcí a dalších skutečností a podmínek v souladu s definicemi a kritérii rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů uvedených v Koncepčním rámci, které jsou dále konkretizovány v jednotlivých standardech.

Standard IAS 1 uvádí, že správná aplikace IFRS vede většinou k věrnému a úplnému zobrazení skutečnosti v účetnictví.

Pouze v ojedinělých případech může vedení společnosti dojít k závěru, že aplikace některého ustanovení IFRS by byla zavádějící (tedy v rozporu s cílem IFRS deklarovaným v Koncepčním rámci). V tomto případě se lze odklonit od aplikace dílčího ustanovení, uvést v komentáři k účetním výkazům, proč nebyl aplikován požadavek IFRS a jaké řešení bylo přijato. Pokud přijaté řešení ovlivní i účetní závěrky následujících účetních období, je nutno provést zveřejnění týkající se přijatého odlišného účetního řešení i v následujících účetních obdobích, viz výklad ke standardu IAS 8..

2.3 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje dvě hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky:

- relevanci;
- věrnost, úplnost zobrazení.

Aby byly informace pro uživatele užitečné, musejí být z hlediska jejich informačních potřeb **relevantní**, to znamená, že ovlivní jejich rozhodování. Informace jsou relevantní, pokud ovlivňují ekonomická rozhodnutí uživatelů tím, že jim umožňují hodnotit minulé a předvídat budoucí události, pokud potvrzují či korigují jejich minulé hodnocení a ovlivní jejich budoucí rozhodování a chování.

Relevance informací je ovlivněna jejich *významností*. Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která na základě informací v účetní závěrce provádějí uživatelé. V některých případech je informace sama o sobě (svou podstatou) pro uživatele důležitá (relevantní), bez ohledu na její kvantitativní váhu. Například informace o otevření nové pobočky v zahraničí či o zavedení nového druhu výroby může ovlivnit

zhodnocení rizik a příležitostí, před nimiž účetní jednotka stojí, bez ohledu na současnou výši výsledků, kterých z nově otevřené pobočky či nově zavedeného druhu výroby již dosáhla.

V jiných případech je pro posouzení významnosti informace důležitá jak podstata informace (její specifická kvalita), tak kvantitativní váha informace. Účetní výkazy obsahují položky, které jsou výsledkem sumarizace (agregace) často velkého množství dat (událostí, transakcí). Vždy je třeba hledat rovnováhu mezi přílišnou podrobností vykazovaných informací, která může vést k nepřehlednosti a rozměňování informačního potenciálu účetních informací, a na druhé straně přílišnou sumarizací, při které by byly ztraceny informace důležité pro rozhodování uživatelů účetních informací. Například při stanovení vhodné klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv či zásob má brát účetní jednotka v úvahu jak specifický charakter jednotlivých složek a způsob oceňování aktiv uvnitř obou skupin, tak i jejich účetní hodnotu (například ve vztahu k bilanční sumě).

Při posouzení významnosti informace je vždy třeba vycházet z konkrétní charakteristiky účetní jednotky, za kterou má být tato informace poskytována. Kvantitativní hladina významnosti je dána především velikostí účetní jednotky a často je v praxi odvozována z celkové bilanční sumy. Podstatnost (důležitost) informace je třeba hodnotit v souvislosti s charakterem podnikatelských aktivit účetní jednotky.

Relevance informace bezprostředně souvisí s tím, zda je informace podána včas. Požadavek na *včasnost* informací se může dostat do rozporu se spolehlivostí informací. Aby byly informace k dispozici včas, je třeba je někdy vykazovat dříve, než jsou známy veškeré aspekty transakce nebo jiné skutečnosti, tím se může snížit jejich spolehlivost. Pokud se naopak informace vykazují, až když jsou známy všechny související aspekty, mohou být sice velice spolehlivé, ale málo užitečné pro uživatele, kteří se již mezitím museli rozhodnout. Při hledání rovnováhy mezi relevancí a spolehlivostí je hlavním kritériem snaha co nejlépe uspokojit potřeby ekonomického rozhodování uživatelů. Účetní jednotka vždy musí zvážit (i s ohledem na definice základních prvků rozvahy), zda bude informace o určitých skutečnostech s ohledem na včasnou informovanost uživatelů poskytovat přímo v účetních výkazech, či zda tuto informaci poskytne v komentáři k účetním výkazům. Při sestavování účetních výkazů zohledňuje účetní jednotka i události, k nimž došlo po datu účetní závěrky, viz výklad ke standardu IAS 10 – Události po datu účetní závěrky.

Podstatnou vlastností informací uváděných v účetní závěrce je jejich *srozumitelnost* pro uživatele. Z tohoto hlediska se u uživatelů předpokládá, že mají dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit i účetnictví. Informace o složitých záležitostech, které jsou obsahem účetní závěrky, vzhledem k jejich významu pro potřeby ekonomického rozhodování uživatelů, nemohou být pochopitelně z účetní závěrky vyňaty z důvodu obtížné srozumitelnosti pro některé uživatele.

Uživatelská rozhodnutí jsou založena na volbě mezi různými alternativami, jinými slovy na srovnávání, proto má pro uživatele účetních výkazů zásadní význam *srovnatelnost* účetních informací v časové řadě i mezi jednotlivými účetními jednotkami. Z časové řady údajů lze provést analýzu trendů dalšího vývoje; srovnáním účetních informací mezi podobnými účetními jednotkami lze zhodnotit relativní situaci účetní jednotky. Podmínkou srovnatelnosti informací v časové řadě je zachování konzistence účetních metod a postupů. Požadavek na stálost metod však nesmí být překážkou ke změnám účetní metody, jejímž cílem je dosáhnout zkvalitnění účetních informací. Ke změně však může dojít pouze za předpokladu, že povede k vhodnějšímu vykazání uskutečněných transakcí a událostí. Potřeba změny účetních politik může být vyvolána například v důsledku trvalé významné změny zaměření činnosti účetní jednotky. Ke změně

účetních pravidel dochází také v souvislosti se změnami standardů a interpretací. Pokud dochází ke změně metody, je nutno, aby byly vyčísleny dopady této změny a aby byly přepočteny zpětně i relevantní informace z účetních závěrek před změnou; tato zásada je ošetřena v IAS 8 – *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*.

V zájmu zachování srovnatelnosti účetních závěrek účetní jednotky v čase je třeba zachovávat rovněž kontinuitu vykazovaných položek, což předpokládá neměnit bez závažných důvodů obsah a způsob ocenění položek obsažených v účetních výkazech. IAS 1 vyžaduje, aby zveřejněné číselné údaje obsažené v účetní závěrce za běžné i minulé období byly srovnatelné. Pokud dojde ke změně ve vykazování, je nutno zajistit srovnatelnost částek vykazovaných v účetních výkazech za minulé období (či minulé období). Tyto výkazy je tedy nutno upravit tak, aby odpovídaly současné struktuře a nově přijatým účetním metodám. Pokud není možno překlasifikovat srovnatelné položky, zveřejní účetní jednotka zdůvodnění této skutečnosti a popíše podstatu změn, které nastaly (tato problematika je rovněž řešena v rámci IAS 8 a IAS 1). Z hlediska srovnatelnosti je nutno, aby byl uživatel účetní závěrky informován o použitých účetních metodách, což se odráží v požadavcích na zveřejnění informací ve většině standardů.

Aby byly informace užitečné, musejí být **spolehlivé**. Informace jsou spolehlivé, pokud neobsahují závažnou chybu či zkreslení a vyjadřují věrně to, co vyjadřovat mají, jinými slovy musejí být neutrální, kompletní, bezchybné a ověřitelné.

Aby byly informace účetní závěrky spolehlivé, musejí být *neutrální*, to je nestranné. Účetní závěrka není nestranná, pokud výběrem nebo uváděním informací ovlivňuje rozhodování nebo úsudek uživatele takovým způsobem, aby bylo dosaženo předem stanoveného výsledku nebo závěru.

Informace účetní závěrky musejí být *úplné*. Opomenutí informací by mohlo být důvodem toho, že informace budou matoucí nebo klamné, a proto nespolehlivé. Na tomto místě však Konceptní rámec zároveň uvádí, že při zjišťování předkládaných informací by měly být v rovnováze náklady na jejich zjištění a užitek, který tyto informace přináší.

Konceptní rámec zdůrazňuje, že věrné a úplné zobrazení skutečnosti nemusí, a v mnoha případech ani nemůže, být absolutně přesné. Užití odhadů je v účetnictví v mnoha případech nutností a možnou nepřesnost odhadů nelze považovat za chybu. Na druhé straně je třeba vzít v úvahu spolehlivost účetních odhadů – informace mohou být relevantní, ale svou podstatou tak nespolehlivé, že jejich vyjádření v účetních výkazech může být až zavádějící. Pokud je například oprávněnost výše náhrady z titulu pojistné události sporná, nemusí být vhodné a správné vykazovat celkovou (velmi nejistou) výši pohledávky v rozvaze. U takové pohledávky je třeba zveřejnit její odhadnutou výši a okolnosti jejího vzniku v komentáři k účetním výkazům, popřípadě vyčíslit její výši s ohledem na počet pravděpodobnosti (je-li to vzhledem k okolnostem vhodné).

Důležitou podmínkou spolehlivosti účetních informací je jejich *ověřitelnost*, průkaznost. Ověření informací může být přímé, nebo nepřímé. Přímé ověření lze provést porovnáním se skutečností (například kontrola pokladní hotovosti). Nepřímé ověření vychází z kontroly vstupních dat do určitého modelu či vzorce a přepočítání s užitím té samé metody, které bylo použito při původním výpočtu. Jako příklad je v Konceptním rámci uváděna kontrola ocenění spotřeby zásob při využití příslušné metody (např. FIFO). Pokud nejsou účetní informace těmito způsoby ověřitelné, je třeba, aby účetní jednotka zveřejnila vysvětlení dostatečné k tomu, aby uživatel sám mohl posoudit spolehlivost těchto informací, požadavek je relevantní zejména v situaci, kdy účetní jednotka užije odhadů. V tomto případě musí zveřejnit, jakým způsobem k těmto odhadům došla – tedy jakých metod užívala, jaké faktory a okolnosti brala v úvahu, zda využila znaleckých posudků apod.

Z výše uvedených kvalitativních charakteristik účetní závěrky vycházejí účetní jednotky při jejím sestavování. Sestavování účetní závěrky v souladu s IFRS je náročným a poměrně nákladným procesem, proto se Koncepční rámec zabývá i otázkou rovnováhy užitků z vykazovaných informací a vynaložených nákladů na zjištění těchto informací. *Rovnováha mezi užitky a náklady* úzce souvisí se zásadou významnosti. Informační přínosy by měly být větší než náklady vynaložené na získání daných informací. Zhodnocení přínosů a nákladů je však vždy otázkou úsudku, mnohdy je kvantifikace informačních přínosů velice obtížná, proto je cílem IASB zvážení rovnováhy přínosů a nákladů na získání adekvátních informací obecně – tedy ne ve vazbě na konkrétní podmínky účetní jednotky. To však neznamená nastolení stejných požadavků na výkaznictví pro všechny subjekty. Rozdíly v hodnocení rovnováhy přínosů a užitků, a tedy i rozdílné posouzení povinností účetních jednotek určité informace zjišťovat a zveřejňovat, mohou vzniknout s ohledem na různou velikost subjektů, různé způsoby získávání kapitálu (veřejně nebo soukromě), potřeby různých uživatelů apod.

2.4 Definice a rozpoznání⁷ základních prvků účetní závěrky

Část řešící problematiku definic základních prvků účetní závěrky nebyla dosud aktualizována, a vychází tedy z původní verze Koncepčního rámce z roku 1989.

Základními prvky účetní závěrky jsou:

- prvky vztahující se k vyjádření finanční situace:
 - ♦ aktiva;
 - ♦ závazky;
 - ♦ vlastní kapitál;
- prvky vztahující se k výkonnosti (respektive k výsledku hospodaření, který je často užívaným měřítkem výkonnosti):
 - ♦ náklady;
 - ♦ výnosy.

2.4.1 Definice aktiva

Aktivum využívané účetní jednotkou má tyto znaky:

- jeho existence (respektive právo účetní jednotky disponovat aktivem) je výsledkem minulých skutečností;
- očekává se, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch.

Definice aktiva vymezuje jeho základní rysy; aby bylo možno aktivum vykázat v rozvaze (aby se stalo rozvahovým aktivem), musejí být splněny následující podmínky:

- budoucí ekonomický prospěch poplyne účetní jednotce s dostatečnou jistotou;
- spolehlivá ocenitelnost.

Budoucím ekonomickým prospěchem obsaženým v aktivu se rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů účetní jednotce. Účetní jednotka obvykle používá svá aktiva k výrobě výrobků nebo k poskytování služeb, za které jsou zákazníci ochotni

⁷ **Rozpoznání (recognition)** – též zaknihování, zachycení v účetnictví, uznání pro zobrazení v účetnictví) je termínem, který je v IFRS často používán. Rozpoznání je proces vedoucí k vyjádření určité položky v rozvaze nebo ve výsledovce na základě toho, že vyhovuje definici základního prvku účetní závěrky. Položku, která má podstatné rysy základního prvku, ale nesplňuje kritéria pro uznání, lze uvést, pokud je relevantní pro uživatele, v komentáři k účetním výkazům.

platit a tím přispívat k toku peněz do účetní jednotky. Budoucí ekonomický prospěch obsažený v aktivu však může účetní jednotce plynout řadou způsobů. Aktivum například může být použito samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy při výrobě výrobků nebo poskytování služeb, směněno za jiná aktiva, použito k vypořádání závazku, nebo rozděleno mezi vlastníky účetní jednotky.

Náklad na pořízení aktiva není uznán (aktivován) a vykázán v rozvaze jako aktivum, pokud není pravděpodobné, že přinese účetní jednotce ekonomický prospěch po ukončení běžného účetního období. Takovou transakci je třeba vyjádřit naopak jako náklad běžného období a vykázat jej ve výkazu o úplném výsledku hospodaření.

Důležitou podmínkou pravděpodobnosti budoucího ekonomického prospěchu z aktiva je jistota, že si účetní jednotka bude moci prospěch z aktiva přisvojit. Jinými slovy, aktivum musí být účetní jednotkou kontrolováno – účetní jednotka musí mít právo a schopnost užítky z aktiva využít a může zabránit zcizení prospěchu z užívání aktiva třetí osobou.

Pro existenci aktiva není podstatná forma. Aktiva mají různou formu – hmotnou (například pozemky, budovy a zařízení, materiál, zboží) i nehmotnou (například software, patenty či autorská práva).

Důležité je, že pro určení existence aktiva není podstatné vlastnické právo.

Aktiva jsou *výsledkem minulých transakcí* nebo jiných minulých skutečností. Účetní jednotky běžně získávají aktiva nákupem nebo vlastní činností. K nárůstu aktiv mohou vést ale i jiné transakce nebo skutečnosti. Očekávané transakce nebo skutečnosti však samy o sobě nevedou ke vzniku aktiva (například úmysl nakoupit aktivum). Koncepční rámec upozorňuje, že pokud účetní jednotka vynaloží určité prostředky, automaticky to neznamená, že došlo k pořízení aktiva. Pořízená složka majetku musí splňovat definici aktiva. Podobně to, že nebyly vynaloženy žádné prostředky, neznamená, že by konkrétní majetková složka nesplňovala definici rozvahového aktiva. Definici aktiva mohou naplňovat například položky, které byly účetní jednotce darovány či které získala v rámci dotace. Aktivem mohou být i bezplatně přidělené výrobní kvóty apod.

Dalším kritériem uznání rozvahového aktiva je to, zda je *spolehlivě ocenitelné*. V mnoha případech musí být při ocenění užito odhadu; použití přiměřených odhadů je nezbytnou součástí procesu sestavování účetní závěrky a snižuje její spolehlivost. Pokud však hodnotu položky nelze přiměřeně odhadnout, nelze ji ani vykázat v rozvaze, ani ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. Například pokud nelze předpokládaný efekt (nárok, pohledávku) z probíhající soudní pře spolehlivě vyčíslit, není uznán jako aktivum ani jako výnos; existenci tohoto nároku je však třeba uvést v komentáři.

2.4.2 Definice závazku

Závazek je současnou povinností:

- která vznikla na základě minulých skutečností; a
- od jejíhož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok ekonomického prospěchu (aktiv) z účetní jednotky.

Závazek je uznán a vykázán v rozvaze:

- pokud je vysoce pravděpodobné, že jeho vypořádání vyvolá odliv nositelů ekonomického prospěchu (tedy aktiv – nečastěji peněžních prostředků),
- a pokud lze částku, za niž se toto vypořádání uskuteční, spolehlivě ocenit.

Základní charakteristikou závazku je, že účetní jednotka *má současnou povinnost* nebo odpovědnost jednat určitým způsobem. Závazky mohou být právně vymahatelné v důsledku závazné smlouvy nebo zákonem stanoveného požadavku. Závazky však také mohou vzniknout v běžné praxi jako důsledek obchodních zvyklostí a přání udržovat dobré obchodní vztahy nebo jednat slušným způsobem (mimosmluvní závazky⁸).

Důležité je rozlišovat mezi současným a budoucím závazkem. Závazek běžně vzniká až poté, co je aktivum dodáno, nebo když účetní jednotka uzavře neodvolatelnou smlouvu o jeho pořízení. Za neodvolatelnou je považována smlouva, pokud by ekonomické následky nedodržení závazku (například pokuta) v podstatě neponechávaly racionální možnost vyhnout se jeho splnění.

K vypořádání současného závazku může dojít různými způsoby – například peněžní úhradou, převodem jiných aktiv, poskytnutím služeb, nahrazením stávajícího závazku závazkem jiným (úhrada dluhu vůči dodavateli z bankovního úvěru), kapitalizací závazku (přeměnou závazku na vlastní kapitál, kdy se z původního věřitele stává spolumajitel).

2.4.3 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je definován jako zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejich závazků. Je důležité si uvědomit, že výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Pokud dochází k přeceňování aktiv a závazků, mění se výše vlastního kapitálu. Z hlediska vlastníků představuje vlastní kapitál hodnotové vyjádření jejich práv.

Kapitál je obvykle v rozvaze dále členěn. Členění vlastního kapitálu může vyjadřovat způsob jeho vzniku, ale zejména právní a jiná omezení, která má účetní jednotka při rozdělování jednotlivých částí vlastního kapitálu. Takové rozčlenění je významné pro uživatele účetní závěrky, protože vlastní kapitál má ve společnostech s omezeným ručením vlastníků (např. akciová společnost) rozhodující význam z hlediska ochrany zájmů věřitele. Členění vlastního kapitálu je rozdílné u jednotlivých právních forem podnikání.

Důležitou součástí vlastního kapitálu je výsledek hospodaření (zisk/ztráta) dosažený za běžné období, vyčíslený jako rozdíl výnosů a nákladů, respektive úplný výsledek hospodaření (viz dále).

2.4.4 Výnosy a náklady

a) Výnosy (Incomes)

Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Výnosy jsou uznány a vykázány, pokud je lze spolehlivě ocenit. K vykázání výnosů dochází v okamžiku, kdy je v účetnictví uznáno (rozpoznáno, zachyceno) zvýšení aktiv nebo snížení závazků vyvolané vznikem výnosu.

V Koncepčním rámci je rozlišen obsah termínů income, revenues, gains. Odborná česká účetní terminologie pro tyto termíny dosud teprve hledá vhodné ekvivalenty. Za jistých okolností lze všechny tyto tři výrazy překládat jako výnosy, tyto kategorie však nemají totožný obsah, dobré porozumění těmto pojmům je pro další studium IFRS velice důležité.

Income (překládaný jako výnos) se skládá z:

- revenues;
- gains.

8 Srov. kapitolu věnovanou problematice rezerv (IAS 37).

Termínem **revenues** (překládaným jako výnosy) jsou označovány výnosy z běžných činností (ordinary activities):

- tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb;
- výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného, přijatých licenčních poplatků.

Podrobně se výnosy zabývá zejména *IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky* (Revenue from Contracts with Customers), který bude komplexně probrán později.

Jestliže se obtížně hledá český ekvivalent pro termín revenues, ještě horší je to s termínem **gains**. Oficiální překlad IFRS užívá jako ekvivalentního pojmu „přínosy“. Tyto přínosy se vykazují snížené (kompenzované) o související náklady, které jsou označovány termínem losses – překládaným někdy jako újmy či ztráty. V případě, že jsou přínosy kompenzovány o související náklady, by bylo vhodnější použít termínu zisk (pokud je rozdíl přínosů kladný). Přínosy (gains) jsou například kladné výsledky z prodeje:

- dlouhodobých aktiv včetně investic,
- krátkodobých aktiv – například zásob materiálu (nikoliv však z prodeje zboží či výrobků) či
- kladné kurzové rozdíly.

Ne všechny přínosy dosažené účetní jednotkou však ovlivní výsledek hospodaření. Jako gains (přínosy) jsou označovány např. i kladné výsledky z přecenění aktiv (zisk z držby aktiv). Jednotlivé standardy, které umožňují zvýšení účetní hodnoty aktiv, určují, zda dopady přecenění budou zvyšovat výsledek hospodaření či ostatní složky kapitálu (kapitálový dopad). Kapitálové zachycení výsledků z přecenění představuje opatrnější přístup, protože zabraňuje vykázaní nerealizovaných zisků. Toto „dvojí“ zachycení přínosů – gains – vyvolalo potřebu vzniku výkazu comprehensive income – výkazu o úplném výsledku hospodaření, který zachycuje nejen výsledek hospodaření a jeho tvorbu (poskytuje tedy informace, které tradičně přináší výsledovka), ale zároveň informuje i o výši přínosů, které byly zachyceny kapitálovou cestou. Tyto přínosy tvoří relativně samostatnou součást výkazu a jsou označovány jako položky other comprehensive income (OCI), tedy v českém překladu jako ostatní složky úplného výsledku hospodaření. Podrobněji bude tato problematika osvětlena v dalších kapitolách.

b) Náklady (Expenses)

Náklady (expenses) jsou definovány jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků, úbytkem aktiv či snížením užitečnosti aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením prostředků vlastníkům. K uznání a vykázaní nákladů ve výsledovce (respektive ve výkazu o úplném výsledku hospodaření) dochází stejně jako u výnosů v případě, kdy je možno snížení ekonomického prospěchu spolehlivě vyjádřit, tedy v podstatě v okamžiku, kdy dochází k uznání závazků, respektive k uznání úbytku aktiv či ke zhoršení aktiv. Obdobně jako u výnosů Koncepční rámec rozlišuje:

- náklady vznikající z běžných činností (ve smyslu pravidelných, obvyklých, opakujících se činností), zde však ani v angličtině neexistuje zvláštní termín (jako protiklad anglického revenue);
- losses – újmy, častěji však v češtině překládané jako ztráty, které jsou opakem přínosů – gains (viz výše).

Expenses i losses jsou většinou náklady ovlivňující v běžném účetním období výsledek hospodaření, tedy náklady „procházející“ „výsledkovou“ částí výkazu o úplném výsledku hospodaření. Obdobně jako přínosy – gains – i újmy – losses – mohou být na základě požadavků

konkrétních standardů zachycovány také kapitálovým způsobem a stávají se součástí ostatních částí úplného výsledku hospodaření.

Od expenses či losses je nutno odlišit **náklady na pořízení aktiv**, které jsou v angličtině označovány termínem **cost**.

2.5 Oceňování – základní koncepce

2.5.1 Výchozí koncepce oceňování

Oceňování je metodickým prvkem, který zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Účetní systém musí vycházet z toho, že realizace tohoto metodického prvku v praxi je možná – což v podstatě znamená vycházet ze schopnosti peněžní jednotky být měřítkem hodnoty.

Pro přijatý způsob oceňování je důležité, zda je splněn *předpoklad trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti*. Je-li známo, že účetní jednotka v budoucnu ukončí svou činnost, přístup k oceňování bude jiný než v případě, že bude nadále fungovat.

V Koncepčním rámci jsou definovány výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky:

- historické náklady (ceny) – historical cost;
- běžná cena – current cost;
- realizovatelná (vypořádací) hodnota – realisable (settlement) value;
- současná hodnota – present value.

a) Historické náklady (historical cost) představují ocenění vycházející z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv (z pořizovacích cen či výrobních nákladů); nebo v případě bezúplatného pořízení aktiv z odhadnuté částky, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. Závazky se oceňují v částce, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.

b) Běžná cena (current cost) je cenou, která by musela být zaplacená, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo k datu ocenění (též ji lze přesněji označit jako **reprodukční** cenu či cenu obnovy, terminologie standardů v této oblasti není příliš důsledná). Uvedené ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice účetní jednotky – kupce, který hodlá majetek obnovit (znovu pořídit). Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz, kterou by bylo nutné vynaložit k vypořádání závazku k datu ocenění.

c) Realizovatelná (vypořádací) hodnota (realisable / settlement value) zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat při běžném způsobu jejich pozbytí (například prodejem). Toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice účetní jednotky, která hodlá majetek prodat. Závazky se oceňují ve vypořádacích hodnotách; to znamená v nediskontovaných částkách peněz, které bude třeba podle očekávání vynaložit k úhradě závazků v běžném podnikání k datu ocenění.

d) Současná hodnota (present value) je oceňovacím přístupem, při němž jsou aktiva oceněna v diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání

vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.⁹

Pozn.: Současná hodnota je spíše metodou, přístupem, který umožňuje vnášet do ocenění užívaného pro nejružnější účely faktor času. Její uvedení mezi oceňovacími bázemi v Koncepčním rámci není tedy zcela systematické.

Uvedené oceňovací koncepty je třeba chápat v kontextu s tím, že IFRS jsou primárně zaměřeny na účetní závěrku a ocenění k tomuto datu.

Historické ceny lze dle *Koncepčního rámce* kombinovat s ostatními oceňovacími bázemi. Koncepční rámec nepreferuje žádnou z uvedených oceňovacích základů, pouze konstatuje, že nejčastěji užívanou bází jsou historické ceny. V předmluvě k výběru oceňovací základny uvádí: „Účetní závěrky se nejčastěji zpracovávají na bázi účetního modelu, který je založen na zobrazení schopnosti účetní jednotky reprodukovat historicky vyjádřené náklady a na pojetí uchování nominálně vyjádřeného finančního kapitálu.“¹⁰ Pro splnění stanoveného cíle – poskytovat informace užitečné pro ekonomická rozhodnutí – lze vhodněji využít jiné modely a pojetí, a to přesto, že v současné době neexistuje obecná vůle pro změnu.“ V závěrečné pasáži části *Koncepčního rámce* věnované oceňování je tvrzení týkající se nedostatečné vypovídací schopnosti historických cen ještě zesíleno: „... některé účetní jednotky využívají jako bázi běžné ceny, v reakci na neschopnost účetního modelu, založeného na historických nákladech, řešit účinky měnících se cen.“

Výše uvedené konstatování *Koncepčního rámce* o „neexistenci obecné vůle pro změnu“ již dávno neplatí. Opatrné formulace, které *Koncepční rámec* v této oblasti obsahuje a z nichž vyplývá, že historické ceny jsou v některých případech zejména z pohledu externího uživatele nefunkční, se v současné době naprosto jednoznačně vyslovují a odklon od historických cen je prosazován vlivnými skupinami uživatelů účetních informací. Je zřejmé, že aktualizace pasáže *Koncepčního rámce* věnované oceňování je nanejvýš žádoucí.

Zastaralost *Koncepčního rámce* je patrná i z toho, že nezahrnuje ocenění na bázi fair value.¹¹ Absence definice fair value v *Koncepčním rámci* byla v průběhu desetiletí zdůvodňována zastaralostí *Koncepčního rámce*, i když první definice fair value byla uvedena již v roce 1982 v tehdejší verzi IAS 20 a *Koncepční rámec* byl schválen až v roce 1989. Obecná úprava oceňování ve fair value byla dlouho postrádána, stále zvětšující se množství standardů fair value užívalo, ale přístupy ke stanovení fair value nebyly konzistentní. Úsilí o sjednocení a upřesnění přístupů k oceňování ve fair value (nejen v rámci IFRS, ale i v rámci US GAAP – konvergenční proces) bylo završeno až v květnu 2011, kdy byl přijat standard *IFRS 13 – Oceňování ve fair value*, výkladu tohoto standardu je v této publikaci věnována samostatná kapitola. Na tomto místě uvedeme pouze stručné seznámení s východisky ocenění ve fair value a porovnáme jej s modely ocenění, které jsou navrhovány *Koncepčním rámcem*.

Obecným cílem ocenění ve **fair value** je takové ocenění aktiv, které by odráželo tržní hodnotu k datu ocenění (v tomto smyslu by se cíli fair value přibližovala i oceněním v běžných cenách či realizovatelných hodnotách, která uvádí *Koncepční rámec*). Požadavkem, který v sobě nese

9 Ocenění pohledávek či závazků běžně označované jako ocenění současnou hodnotou, které ovšem navazuje na historické ceny (není „aktualizováno“ promítnutím změn tržních podmínek do ocenění v průběhu existence pohledávky či závazku) a umožňuje časové rozptýlení (alokaci) úroků, diskontů či prémie (například v souvislosti s dluhovými finančními nástroji) do období, se kterými věcně a časově souvisí, je rovněž (přesněji) označováno jako model zůstatkové hodnoty (amortized cost method) či jako metoda amortizované hodnoty.

10 Pojetí podnikové podstaty uváděné v *Koncepčním rámci* budou probrány na konci této kapitoly.

11 Fair value je používána i v českých účetních předpisech, kde je označována jako „reálná hodnota“.

definice fair value, navíc je, že toto ocenění nemá vycházet z podmínek účetní jednotky (entity specific view), ale z podmínek trhu (market view). Má se jednat o objektivizovanou tržní cenu. Fair value není cenou konkrétní uskutečněné transakce; jedná se o cenu, která by mohla být sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se rozhodujícími subjekty na trhu, kdy motivem transakce je profit obou stran. Při zjištění fair value je vždy preferována cena aktivního trhu (pokud takový trh existuje).

Aktivní trh je definován následujícími atributy:

- položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;
- obvykle je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci;
- informace o cenách jsou veřejně dostupné (například kótovaná cena na burze).

Fair value se tedy může odlišovat od ceny dosažené při konkrétní uskutečněné transakci. Postupem času se vyvinulo několik definic fair value, všechny ovšem tento uvedený ideový základ odrážejí.

2.5.2 Pojetí kapitálu a uchování kapitálu (uchování podnikové podstaty)

Koncepční rámec se v závěru zabývá pojetím kapitálu a jeho uchováním. V ČR je tento problém v odborné literatuře označován jako uchování podnikové podstaty (rovněž je využíván v tomto významu termín majetková podstata podniku). Aby byla uchována podniková podstata, je třeba vyřešit problém, ve kterém momentě účetní jednotka dosahuje zisku, respektive kdy dochází ke skutečnému zvýšení původního vlastního kapitálu. Zisk má být vykázán, až je-li uchována podniková podstata.

Koncepční rámec rozlišuje dvě pojetí uchování kapitálu:

- finanční pojetí,
- produkční pojetí.

Finanční pojetí uchování kapitálu

Ve finančním pojetí dosahuje účetní jednotka zisku v případě, že vlastní kapitál na konci účetního období po vyloučení vkladů a výběrů kapitálu vlastníky převyšuje hodnotu vlastního kapitálu na začátku období. Uchování vlastního kapitálu může být vyjádřeno v nominálních peněžních jednotkách nebo v jednotkách stálé kupní síly (přepočteno o vliv inflace). Toto pojetí bývá spjato s modelem ocenění v historických cenách. Zisk je vykázán bez ohledu na to, zda v něm zahrnutá výše nákladů, založená na historické (mnohdy podhodnocené) ceně aktiv, umožní účetní jednotce obnovit spotřebované věcné zdroje. Podniková podstata je považována za zachovanou, pokud vlastní kapitál zůstal alespoň nezměněn bez ohledu na to, že účetní jednotka nebude v budoucnu schopna bez dodatečných vkladů kapitálu (vlastního či cizího) zabezpečit ani financování prosté reprodukce.

Produkční (fyzické) pojetí uchování kapitálu

V produkčním pojetí uchování kapitálu dosahuje účetní jednotka zisku až tehdy, pokud je její fyzická produkční kapacita na konci období vyšší než na jeho počátku. Toto pojetí vyžaduje aplikaci běžných cen (respektive modelu fair value, viz dále). Všechny změny cen, které ovlivňují aktiva a závazky, se vyjadřují jako úpravy, které ovlivní jinou část vlastního kapitálu, než je zisk (kapitálový dopad přecenění viz dále). Jednoduše řečeno, dochází k přeceňování spotřebovávaných aktiv na běžnou cenu, do nákladů se tedy při jejich spotřebě nedostává původní pořizovací

(historická) cena, ale cena, kterou bude nutno zaplatit v době, kdy budou spotřebovávána aktiva obnovována, což zabezpečí uchování produkční kapacity, i pokud by byl celý zisk rozdělen a odčerpán.

Shrnutí kapitoly

Koncepční rámec představuje ideové východisko IFRS. Základem koncepce IFRS je analýza potřeb uživatelů účetních informací a formulace kvalitativních požadavků (kvalitativních charakteristik) na účetní závěrku. Koncepční rámec obsahuje definice základních prvků účetních výkazů (aktiv, pasiv, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů). Důležitou část Koncepčního rámce představuje rovněž pasáž obsahující formulaci základních oceňovacích bází, tato část je ovšem zastaralá, proto bude následující třetí kapitola věnována průřezovému zachycení oceňovacích přístupů používaných v IFRS. V této kapitole se s obecnými východisky IFRS v oblasti oceňování seznámíme podrobněji.

Koncepční rámec není standardem, a proto nedefinuje řešení pro žádný konkrétní problém týkající se oceňování nebo zveřejnění. Pokud v omezeném množství případů existuje mezi Koncepčním rámcem a konkrétním standardem rozdílný přístup k řešení, mají požadavky standardu přednost před požadavky Koncepčního rámce.

Oceňovací přístupy užívané v IFRS

Průřezový přehled oceňovacích přístupů v jednotlivých standardech

Cílem této poměrně obsáhlé kapitoly je předestřít čtenáři průřezový přehled přístupů k oceňování, které jsou užívány v IFRS. Obsah kapitoly navazuje na Koncepční rámec, ale je rozšířen o shrnutí a zobecnění konkrétních přístupů k oceňování využívaných jednotlivými standardy a zejména o výklad modelu fair value, který, jak již bylo uvedeno, v Koncepčním rámci chybí.

Specifika oceňovacích problémů se odvíjejí od momentu, ve kterém oceňování provádíme. Klíčovými momenty, kdy dochází k oceňování, jsou:

1. oceňování při rozpoznání (pořízení, vzniku) aktiv či závazků;
2. oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků (zejména pro potřeby sestavení účetních výkazů);
3. oceňování při pozbytí aktiv, respektive úhradě závazků.

Následující výklad bude věnován zobecnění přístupů standardů k oceňování při nabytí aktiva (vzniku závazku) a oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků.

Ocenění aktiv při pozbytí navazuje na jejich účetní ocenění a dílčí problémy, které se vyskytují například u zásob, jsou řešeny v rámci výkladu těchto jednotlivých oblastí.

3.1 Oceňování aktiv a závazků v momentě jejich pořízení, respektive vzniku

Oceňování aktiv v okamžiku jejich rozpoznání je spjata se způsobem jejich nabytí.

Aktiva mohou být pořízena nákupem, vlastní výrobou, bezúplatně a zvláštním případem je pořízení aktiva směnou.

V zásadě již při pořízení může účetní jednotka oceňovat aktivum na bázi individuálních pořizovacích výdajů nebo ve fair value, která odráží podmínky na aktivním trhu.

3.1.1 Ocenění vycházející z pořizovacích nákladů nebo jejich odhadu

V případě nákupu vychází ocenění z pořizovacích nákladů (costs),¹² které je nutno vynaložit, aby bylo možné užívat efekt potenciálně obsažený v nakupovaném aktivu – tedy k tomu, aby bylo aktivum připraveno pro zamýšlené použití. V okamžiku, kdy je aktivum připraveno pro použití (splňuje všechny

¹² Praxe v ČR používá pro toto ocenění termín pořizovací cena, která se skládá z ceny pořízení samotného aktiva a z vedlejších pořizovacích nákladů. Standardy užívají v této situaci termín cost, ať se jedná o složky pořizovací ceny při nákupu aktiva či o vlastní náklady výroby (zhotovení) aktiva. Vedle termínu cost, který označuje výdaje na pořízení aktiva, existuje v angličtině ještě termín expense označující náklady, které v daném období ovlivní výsledek hospodaření (v dalším textu bude v tomto smyslu užíván termín náklady výsledku). Čeština pracuje pouze s jedním termínem náklady, což působí někdy obtíže. Proto bude pro lepší srozumitelnost textu pro pořizovací cenu nebo pro vlastní náklady zhotovení aktiva využíván spíše termín pořizovací náklady (náklady pořízení), aby nedocházelo k nedorozuměním.

Vážení čtenáři, právě jste dočetli ukázkou z knihy Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.

Pokud se Vám ukázka líbila, na našem webu si můžete zakoupit celou knihu.