

Daně  
a účetnictví

# Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů

# IFRS

vykazování a oceňování  
zachycení dlouhodobých aktiv, leasingů, zásob, vlastního kapitálu,  
rezerv, finančních nástrojů, výnosů, atd.  
příklady a případové studie



Dana Dvořáková

**Biz**books®

**Dana Dvořáková**

**Finanční účetnictví  
a výkaznictví podle  
mezinárodních standardů IFRS**  
**aktualizované a rozšířené vydání**

**BizBooks  
Brno  
2014**

# Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

**aktualizované a rozšířené vydání**

**Dana Dvořáková**

**Obálka:** Petr Holub

**Odpovědná redaktorka:** Vendula Kůrková

**Technický redaktor:** Jiří Matoušek

Objednávky knih:

[www.albatrosmedia.cz](http://www.albatrosmedia.cz)

[eshop@albatrosmedia.cz](mailto:eshop@albatrosmedia.cz)

bezplatná linka 800 555 513

ISBN 978-80-265-0149-7

Vydalo nakladatelství BizBooks v Brně roku 2014 ve společnosti Albatros Media a. s. se sídlem Na Pankráci 30, Praha 4. Číslo publikace 18 270.

© Albatros Media a. s. Všechna práva vyhrazena. Žádná část této publikace nesmí být kopírována a rozmnožována za účelem rozšiřování v jakékoli formě či jakýmkoli způsobem bez písemného souhlasu vydavatele.

4. vydání

 **ALBATROS** MEDIA a.s.

# Obsah podle jednotlivých kapitol

|                                                                                                           |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Předmluva</b>                                                                                          | <b>1</b>  |
| <b>CÍL PUBLIKACE</b>                                                                                      | <b>1</b>  |
| <b>PRÁCE S PUBLIKACÍ</b>                                                                                  | <b>2</b>  |
| <b>1 Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví</b>                                        | <b>3</b>  |
| 1.1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ                                                                    | 3         |
| 1.2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ                                                            | 5         |
| 1.2.1 Stručné shrnutí dosavadního vývoje                                                                  | 5         |
| 1.2.2 Cíle a strukturování IFRS                                                                           | 8         |
| <b>2 Koncepční rámec finančního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví</b> | <b>15</b> |
| 2.1 ROLE KONCEPČNÍHO RÁMCE, UŽIVATELE A CÍLE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY                                               | 16        |
| 2.2 ZÁKLADNÍ PŘEDPOKLADY SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY                                                         | 17        |
| 2.3 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY                                                           | 21        |
| 2.4 DEFINICE A ROZPOZNÁNÍ ZÁKLADNÍCH PRVKŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY                                                 | 21        |
| 2.4.1 Definice aktiva                                                                                     | 21        |
| 2.4.2 Definice závazku                                                                                    | 22        |
| 2.4.3 Vlastní kapitál                                                                                     | 23        |
| 2.4.4 Výnosy a náklady                                                                                    | 23        |
| 2.5 OCEŇOVÁNÍ – ZÁKLADNÍ KONCEPCE                                                                         | 25        |
| 2.5.1 Výchozí koncepce oceňování                                                                          | 25        |
| 2.5.2 Pojetí kapitálu a uchování kapitálu (uchování podnikové podstaty)                                   | 27        |
| <b>3 Oceňovací přístupy užívané v IFRS</b>                                                                | <b>29</b> |
| 3.1 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A ZÁVAZKŮ V MOMENTĚ JEJICH POŘÍZENÍ, RESPEKTIVE VZNIKU                                | 29        |
| 3.1.1 Ocenění vycházející z pořizovacích nákladů nebo jejich odhadu                                       | 29        |
| 3.1.1.1 Aktivace výpůjčních nákladů                                                                       | 31        |
| 3.1.1.2 Ocenění aktiv a závazků v amortizovaných nákladech (metodou současné hodnoty)                     | 35        |
| 3.1.2 Ocenění pořizovaných aktiv (závazků) ve fair value                                                  | 38        |
| 3.2 OCEŇOVÁNÍ V PRŮBĚHU DRŽENÍ AKTIV A EXISTENCE ZÁVAZKŮ                                                  | 38        |
| 3.2.1 Ocenování položek účetní závěrky na bázi historických cen                                           | 39        |
| 3.2.1.1 Snížení hodnoty aktiv v důsledku zhoršení jejich užitečnosti                                      | 41        |

|         |                                                                                              |           |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.2.2   | Oceňování položek účetní závěrky ve fair value                                               | 53        |
| 3.2.2.1 | Standardy užívající fair value a jejich přístup k určení fair value (před přijetím IFRS 13)  | 53        |
| 3.2.2.2 | Vypořádání rozdílů z přecenění na fair value                                                 | 56        |
| 3.2.2.3 | Obecné přístupy a zásady zjištění fair value dané standardem IFRS 13 (platnost od roku 2013) | 58        |
| 3.3     | <b>KURZOVÉ ROZDÍLY</b>                                                                       | <b>64</b> |
| 3.3.1   | Cíle a rozsah působnosti standardu IAS 21, výchozí definice                                  | 64        |
| 3.3.2   | Volba funkční měny                                                                           | 66        |
| 3.3.3   | Kurzové rozdíly vzniklé z transakcí v cizích měnách při jejich převodu na funkční měnu       | 67        |
| 3.3.3.1 | Kurzové rozdíly v průběhu roku (výchozí uznání)                                              | 67        |
| 3.3.3.2 | Vykazování peněžních a nepeněžních položek ve funkční měně k rozvahovému dni                 | 68        |
| 3.3.4   | Vykazování ve funkční měně v případě, že není využívána pro běžné účtování                   | 69        |
| 3.3.5   | Použití jiné než funkční měny pro vykazování                                                 | 72        |
| 3.3.6   | Vypořádání kurzových rozdílů                                                                 | 72        |
| 3.3.7   | Zveřejňování                                                                                 | 73        |
| 4       | <b>Rozvaha – výkaz o finanční situaci</b>                                                    | <b>75</b> |
| 4.1     | CHARAKTERISTIKA PŮSOBNOSTI A CÍLŮ IAS 1                                                      | 75        |
| 4.2     | VÝCHODISKA SESTAVENÍ ROZVAHY                                                                 | 76        |
| 4.3     | OBECNÉ POŽADAVKY IAS 1 NA KLASIFIKACI AKTIV A ZÁVAZKŮ A JEJICH ZVEŘEJNĚNÍ V ROZVAZE          | 77        |
| 4.3.1   | Řazení aktiv a pasív v rozvaze, rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků        | 79        |
| 4.3.2   | Položky zveřejňované přímo v rozvaze                                                         | 82        |
| 5       | <b>Dlouhodobá nehmotná aktiva</b>                                                            | <b>87</b> |
| 5.1     | ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 38, VÝCHOZÍ DEFINICE                                                   | 87        |
| 5.1.1   | Rozpoznání                                                                                   | 87        |
| 5.1.1.1 | Identifikovatelnost                                                                          | 87        |
| 5.1.1.2 | Ovládání (kontrola)                                                                          | 88        |
| 5.2     | OCEŇOVÁNÍ                                                                                    | 89        |
| 5.2.1   | Oceňování v momentě pořízení                                                                 | 89        |
| 5.2.1.1 | Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností                                                  | 89        |
| 5.2.1.2 | Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku                                             | 91        |
| 5.2.2   | Ocenění v průběhu držení aktiva                                                              | 92        |
| 5.2.2.1 | Model historických cen                                                                       | 92        |
| 5.2.2.2 | Model přecenění na fair value                                                                | 92        |
| 5.2.2.3 | Problematika určitelnosti doby použitelnosti aktiva a amortizace                             | 93        |
| 5.2.2.4 | Amortizace                                                                                   | 94        |
| 5.3     | ZVEŘEJNĚNÍ A POZBYTÍ AKTIV                                                                   | 95        |
| 6       | <b>Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou</b>                            | <b>97</b> |
| 6.1     | ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 16, VÝCHOZÍ DEFINICE                                                   | 97        |

|            |                                                                                         |            |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>6.2</b> | <b>OCEŇOVÁNÍ</b>                                                                        | <b>99</b>  |
| 6.2.1      | Oceňování v momentě pořízení                                                            | 99         |
| 6.2.2      | Ocenění v průběhu držení aktiva                                                         | 104        |
| 6.2.2.1    | Model historické ceny                                                                   | 104        |
| 6.2.2.2    | Model fair value                                                                        | 104        |
| 6.2.2.3    | Odpisy a snížení hodnoty                                                                | 106        |
| <b>6.3</b> | <b>ZVEŘEJNĚNÍ A ODÚČTOVÁNÍ</b>                                                          | <b>112</b> |
| 6.3.1      | Klasifikace a zveřejnění                                                                | 112        |
| 6.3.2      | Odúčtování                                                                              | 113        |
| <b>7</b>   | <b>Leasingy</b>                                                                         | <b>115</b> |
| <b>7.1</b> | <b>ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 17, ÚVODNÍ DEFINICE</b>                                        | <b>115</b> |
| <b>7.2</b> | <b>FINANČNÍ LEASING</b>                                                                 | <b>119</b> |
| 7.2.1      | Účetní zachycení finančních leasingů u pronajímatele                                    | 121        |
| 7.2.1.1    | Vstupní ocenění pohledávky plynoucí z finančního leasingu                               | 121        |
| 7.2.1.2    | Následné zachycení změn hodnoty pohledávek z leasingu a splátek                         | 123        |
| 7.2.1.3    | Požadavky na zveřejnění informací                                                       | 124        |
| 7.2.2      | Účetní zachycení finančních leasingů u nájemce                                          | 125        |
| 7.2.2.1    | Vstupní ocenění aktiva a závazku                                                        | 126        |
| 7.2.2.2    | Následné oceňování aktiva a závazku z leasingu                                          | 126        |
| 7.2.2.3    | Požadavky na zveřejnění informací                                                       | 132        |
| <b>7.3</b> | <b>OPERATIVNÍ LEASING</b>                                                               | <b>132</b> |
| 7.3.1      | Operativní leasingy u pronajímatele                                                     | 132        |
| 7.3.2      | Operativní leasing u nájemce                                                            | 134        |
| <b>7.4</b> | <b>PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING</b>                                                          | <b>135</b> |
| <b>7.5</b> | <b>ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA OČEKÁVANÉ NOVELY IAS 17</b>                                      | <b>137</b> |
| <b>8</b>   | <b>Dlouhodobé investice</b>                                                             | <b>139</b> |
| <b>8.1</b> | <b>DLOUHODOBÉ INVESTICE FINANČNÍ A NEFINANČNÍ</b>                                       | <b>139</b> |
| <b>8.2</b> | <b>PŘEDMĚT IAS 40, ROZPOZNÁNÍ INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ</b>                              | <b>139</b> |
| <b>8.3</b> | <b>OCEŇOVÁNÍ INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ</b>                                                | <b>142</b> |
| 8.3.1      | Ocenění při pořízení                                                                    | 142        |
| 8.3.2      | Modely pro následné ocenění investic do nemovitostí                                     | 143        |
| <b>8.4</b> | <b>POŽADAVKY NA ZVEŘEJŇOVÁNÍ</b>                                                        | <b>144</b> |
| <b>8.5</b> | <b>VYŘAZENÍ AKTIV Z INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ</b>                                         | <b>144</b> |
| <b>9</b>   | <b>Aktiva (závazky) vznikající na základě smluv o zhotovení</b>                         | <b>147</b> |
| <b>9.1</b> | <b>PŘEDMĚT STANDARDU IAS 11, VÝCHOZÍ DEFINICE</b>                                       | <b>147</b> |
| <b>9.2</b> | <b>NÁKLADY PŘÍŘADITELNÉ STAVEBNÍMU DÍLU VZNIKAJÍCÍMU NA ZÁKLADĚ SMLOUVY O ZHOTOVENÍ</b> | <b>147</b> |
| <b>9.3</b> | <b>STANOVENÍ VÝNOSU ZE SMLOUVY O ZHOTOVENÍ</b>                                          | <b>150</b> |

|          |                                                                    |            |
|----------|--------------------------------------------------------------------|------------|
| 9.4      | OCENĚNÍ STAVEBNÍ SMLOUVY                                           | 151        |
| 9.5      | ZVEŘEJNĚNÍ A VYKAZOVÁNÍ                                            | 155        |
| 9.6      | OČEKÁVANÉ ZMĚNY V SOUVISLOSTI<br>S PROJEKTEM „REVENUE RECOGNITION“ | 156        |
| 10       | <b>Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti</b>    | <b>159</b> |
| 10.1     | PŘEDMĚT A CÍL STANDARDU IFRS 5, VÝCHOZÍ DEFINICE                   | 159        |
| 10.2     | OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV A SKUPIN AKTIV<br>A ZÁVAZKŮ K PRODEJI | 161        |
| 10.3     | VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ                                              | 163        |
| 11       | <b>Zásoby</b>                                                      | <b>167</b> |
| 11.1     | PŘEDMĚT STANDARDU IAS 2                                            | 167        |
| 11.2     | OCEŇOVÁNÍ                                                          | 167        |
| 11.2.1   | Oceňování při pořízení – náklady pořízení zásob                    | 167        |
| 11.2.2   | Snížení hodnoty zásob                                              | 171        |
| 11.2.3   | Oceňování spotřeby zásob                                           | 172        |
| 11.3     | ZVEŘEJNĚNÍ                                                         | 173        |
| 12       | <b>Biologická aktiva</b>                                           | <b>175</b> |
| 12.1     | PŘEDMĚT STANDARDU IAS 41, VÝCHOZÍ DEFINICE                         | 175        |
| 12.2     | OCEŇOVÁNÍ                                                          | 176        |
| 12.2.1   | Stanovení fair value                                               | 177        |
| 12.2.2   | Státní dotace                                                      | 179        |
| 12.3     | VYKAZOVÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ                                            | 180        |
| 12.4     | MOŽNÉ PŘÍSTUPY K ÚČETNÍMU ZACHYCENÍ<br>BIOLOGICKÝCH AKTIV          | 182        |
| 13       | <b>Finanční nástroje</b>                                           | <b>189</b> |
| 13.1     | ÚPRAVA FINANČNÍCH NÁSTROJŮ V RÁMCÍ IFRS                            | 189        |
| 13.2     | VÝCHOZÍ DEFINICE                                                   | 191        |
| 13.3     | KLASIFIKACE FINANČNÍCH NÁSTROJŮ<br>PRO ÚČELY OCEŇOVÁNÍ             | 194        |
| 13.3.1   | Kategorie finančních aktiv a závazků definované v IAS 39           | 194        |
| 13.3.2   | Kategorie finančních aktiv a závazků definované v IFRS 9           | 198        |
| 13.3.3   | Oceňování finančních nástrojů při prvotním zachycení               | 199        |
| 13.3.4   | Ocenění finančních nástrojů v průběhu držení                       | 200        |
| 13.3.4.1 | Pravidla přesunů mezi portfolii                                    | 202        |
| 13.3.4.2 | Finanční nástroje oceňované metodou amortizovaných nákladů         | 203        |
| 13.3.4.3 | Finanční nástroje přeceňované na fair value                        | 205        |
| 13.3.4.4 | Změny v oceňování finančních nástrojů dle IFRS 9                   | 208        |
| 13.3.4.5 | Snížení hodnoty finančních aktiv                                   | 208        |

|                                                                                       |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>13.4 ODLIŠENÍ FINANČNÍHO ZÁVAZKU A KAPITÁLOVÉHO NÁSTROJE</b>                       | <b>209</b> |
| <b>13.5 POVINNOSTI ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ<br/>O FINANČNÍCH NÁSTROJÍCH</b>               | <b>210</b> |
| 13.5.1 Klasifikace rizik spojených s finančními nástroji                              | 211        |
| 13.5.2 Informace zveřejňované u jednotlivých typů rizik                               | 211        |
| 13.5.2.1 Informace zveřejňované v rozvaze či v komentáři k účetní závěrce             | 213        |
| 13.5.2.2 Informace zveřejňované ve výsledovce či v komentáři k účetním výkazům        | 215        |
| <b>13.6 DLOUHODOBÉ FINANČNÍ INVESTICE<br/>V NEKONSOLIDOVANÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH</b>  | <b>216</b> |
| <b>14 Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu</b>                       | <b>217</b> |
| <b>14.1 DEFINICE VLASTNÍHO KAPITÁLU</b>                                               | <b>217</b> |
| <b>14.2 ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE O VLASTNÍM KAPITÁLU</b>                                | <b>219</b> |
| 14.2.1 Základní (akciový) kapitál                                                     | 219        |
| 14.2.2 Fondy a nerozdělený zisk                                                       | 222        |
| 14.2.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu                                           | 222        |
| <b>15 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva</b>                               | <b>225</b> |
| <b>15.1 PŘEDMĚT STANDARDU IAS 37, VÝCHOZÍ DEFINICE</b>                                | <b>225</b> |
| <b>15.2 PODMÍNKY UZNÁNÍ REZERV</b>                                                    | <b>227</b> |
| <b>15.3 OCEŇOVÁNÍ A ÚČETNÍ ZOBRAZENÍ REZERV<br/>A DOHADNÝCH POLOŽEK</b>               | <b>228</b> |
| 15.3.1 Oceňování rezerv a dohadných položek aktivních a pasivních                     | 228        |
| 15.3.2 Účetní zachycení rezerv                                                        | 230        |
| <b>15.4 TYPICKÉ SITUACE VEDOUČÍ KE VZNIKU REZERV</b>                                  | <b>233</b> |
| 15.4.1 Rezerva na restrukturalizaci                                                   | 235        |
| <b>15.5 ZVEŘEJŇOVÁNÍ</b>                                                              | <b>237</b> |
| <b>16 Závazky vůči zaměstnancům</b>                                                   | <b>239</b> |
| <b>16.1 CÍL A ROZSAH PŮSOBNOSTI STANDARDU</b>                                         | <b>239</b> |
| <b>16.2 KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY</b>                                          | <b>239</b> |
| <b>16.3 DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY</b>                                          | <b>240</b> |
| <b>17 Daně ze zisku</b>                                                               | <b>243</b> |
| <b>17.1 ROZSAH PŮSOBNOSTI A CÍLE STANDARDU</b>                                        | <b>243</b> |
| <b>17.2 ÚČETNÍ ZACHYCENÍ SPLATNÉ DANĚ</b>                                             | <b>243</b> |
| <b>17.3 ODLOŽENÁ DAŇ</b>                                                              | <b>244</b> |
| 17.3.1 Východiska standardu IAS 12 v oblasti odložené daně, definice základních pojmů | 244        |
| 17.3.2 Oceňování odložených daňových závazků a pohledávek                             | 247        |
| 17.3.3 Rozpoznání a účetní zachycení odložených daňových pohledávek a závazků         | 249        |

|                        |                                                                                          |            |
|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 17.3.3.1               | Zdanitelné přechodné rozdíly – vznik odložených daňových závazků                         | 249        |
| 17.3.3.2               | Odečitatelné přechodné rozdíly, možný vznik odložených daňových pohledávek               | 255        |
| 17.3.3.3               | Podnikové kombinace                                                                      | 259        |
| <b>17.4</b>            | <b>VYKAZOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ</b>                                                         | <b>260</b> |
| <b>18</b>              | <b>Státní dotace</b>                                                                     | <b>263</b> |
| <b>18.1</b>            | <b>PŘEDMĚT STANDARDU IAS 20, VÝCHOZÍ DEFINICE</b>                                        | <b>263</b> |
| <b>18.2</b>            | <b>STÁTNÍ DOTACE</b>                                                                     | <b>265</b> |
| 18.2.1                 | Rozpoznání dotace                                                                        | 265        |
| 18.2.2                 | Metody účetního zachycení obdržené dotace                                                | 265        |
| 18.2.2.1               | Princip přiřazování nákladů a souvisejících výnosů při vykazování dotací                 | 266        |
| 18.2.2.2               | Dotace na pořízení aktiv                                                                 | 267        |
| <b>18.3</b>            | <b>ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O DOTACÍCH A OSTATNÍCH STÁTNÍCH PODPORÁCH</b>                    | <b>268</b> |
| <b>19</b>              | <b>Výnosy</b>                                                                            | <b>269</b> |
| <i>IAS 18 – Výnosy</i> |                                                                                          | 269        |
| <b>19.1</b>            | <b>ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 18 – VÝNOSY</b>                                                 | <b>269</b> |
| <b>19.2</b>            | <b>DEFINICE A UZNÁNÍ VÝNOSŮ</b>                                                          | <b>269</b> |
| 19.2.1                 | Výnosy z prodeje výrobků a zboží                                                         | 270        |
| 19.2.2                 | Výnosy z prodeje služeb                                                                  | 272        |
| 19.2.3                 | Úrok, licenční poplatky a dividendy                                                      | 273        |
| <b>19.3</b>            | <b>OCENĚNÍ VÝNOSŮ</b>                                                                    | <b>273</b> |
| <b>19.4</b>            | <b>ZVEŘEJNĚNÍ</b>                                                                        | <b>274</b> |
| <b>19.5</b>            | <b>PŘIPRAVOVANÉ ZMĚNY – „PROJECT REVENUE RECOGNITION“</b>                                | <b>274</b> |
| <b>20</b>              | <b>Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka</b>                                   | <b>277</b> |
| <b>20.1</b>            | <b>INFORMAČNÍ POTENCIÁL VÝKAZU</b>                                                       | <b>277</b> |
| <b>20.2</b>            | <b>STRUKTURA VÝKAZU O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ</b>                                    | <b>278</b> |
| 20.2.1                 | Položky, které je třeba vykázat přímo ve výkazu o úplném výsledku hospodaření            | 278        |
| 20.2.2                 | Položky zveřejňované buď přímo ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, nebo v komentáři | 279        |
| 20.2.3                 | Struktura výsledovky                                                                     | 280        |
| 20.2.4                 | Formáty sestavení výsledovky, klasifikace nákladů ve výsledovce                          | 282        |
| <b>21</b>              | <b>Výkaz peněžních toků</b>                                                              | <b>287</b> |
| <b>21.1</b>            | <b>ROZSAH PŮSOBNOSTI STANDARDU IAS 7, VÝCHOZÍ DEFINICE</b>                               | <b>287</b> |
| <b>21.2</b>            | <b>PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍCH ČINNOSTÍ</b>                                              | <b>289</b> |
| <b>21.3</b>            | <b>PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ</b>                                                        | <b>290</b> |

|        |                                                                                                                |     |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 21.4   | PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍCH ČINNOSTÍ                                                                             | 290 |
| 21.5   | METODY SESTAVENÍ VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ                                                                         | 292 |
| 21.6   | SESTAVENÍ A PREZENTACE VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ<br>A SOUVISEJÍCÍ ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE                           | 294 |
| 22     | <b>Komentář k účetním výkazům</b>                                                                              | 297 |
| 22.1   | PŘEHLED INFORMACÍ ZVEŘEJŇOVANÝCH V KOMENTÁŘI<br>K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE                                               | 297 |
| 22.2   | VOLBA ÚČETNÍCH POLITIK, ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE<br>TÝKAJÍCÍ SE ZMĚN ÚČETNÍCH POLITIK,<br>ZMĚN V ODHADECH A CHYB | 299 |
| 22.2.1 | Předmět standardu IAS 8                                                                                        | 299 |
| 22.2.2 | Účetní politiky                                                                                                | 299 |
| 22.2.3 | Změny v účetních odhadech                                                                                      | 301 |
| 22.2.4 | Chyby                                                                                                          | 302 |
| 22.3   | VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ                                                                                      | 303 |
| 22.3.1 | Definice provozních segmentů v souladu s IFRS 8                                                                | 304 |
| 22.3.2 | Zveřejňované informace                                                                                         | 306 |
| 22.4   | UDÁLOSTI PO ROZVAHOVÉM DNI                                                                                     | 308 |
| 22.5   | ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O SPŘÍZNĚNÝCH STRANÁCH                                                                    | 310 |
| 22.5.1 | Povinnosti zveřejnění v oblasti spřízněných stran                                                              | 311 |
|        | <b>Seznam literatury</b>                                                                                       | 315 |
|        | <b>Klíčová slova s anglickými ekvivalenty</b>                                                                  | 316 |
|        | <b>Přílohy</b>                                                                                                 | 319 |
|        | <b>Rejstřík</b>                                                                                                | 323 |

# Obsah podle jednotlivých probíraných standardů

|           |                                                                                                             |            |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>1</b>  | <b>Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví</b>                                            | <b>3</b>   |
| <b>2</b>  | <b>Koncepční rámec finančního výkaznictví – východisko<br/>Mezinárodních standardů účetního výkaznictví</b> | <b>15</b>  |
|           | <i>Koncepční rámec finančního výkaznictví</i>                                                               | <i>15</i>  |
| <b>3</b>  | <b>Oceňovací přístupy užívané v IFRS</b>                                                                    | <b>29</b>  |
|           | <i>Průřezový přehled oceňovacích přístupů v jednotlivých standardech</i>                                    | <i>29</i>  |
|           | <i>IAS 23 – Výpůjční náklady</i>                                                                            | <i>31</i>  |
|           | <i>IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv</i>                                                                       | <i>41</i>  |
|           | <i>IFRS 13 – Ocenění ve fair value (Fair Value Measurement)</i>                                             | <i>58</i>  |
|           | <i>IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn</i>                                                       | <i>64</i>  |
| <b>4</b>  | <b>Rozvaha – výkaz o finanční situaci</b>                                                                   | <b>75</b>  |
|           | <i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>                                                    | <i>75</i>  |
| <b>5</b>  | <b>Dlouhodobá nehmotná aktiva</b>                                                                           | <b>87</b>  |
|           | <i>IAS 38 – Nehmotná aktiva</i>                                                                             | <i>87</i>  |
| <b>6</b>  | <b>Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou</b>                                           | <b>97</b>  |
|           | <i>IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení</i>                                                                  | <i>97</i>  |
| <b>7</b>  | <b>Leasingy</b>                                                                                             | <b>115</b> |
|           | <i>IAS 17 – Leasingy</i>                                                                                    | <i>115</i> |
| <b>8</b>  | <b>Dlouhodobé investice</b>                                                                                 | <b>139</b> |
|           | <i>IAS 40 – Investice do nemovitostí</i>                                                                    | <i>135</i> |
| <b>9</b>  | <b>Aktiva (závazky) vznikající na základě smluv o zhotovení</b>                                             | <b>147</b> |
|           | <i>IAS 11 – Smlouvy o zhotovení</i>                                                                         | <i>147</i> |
| <b>10</b> | <b>Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti</b>                                             | <b>159</b> |
|           | <i>IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti</i>                                    | <i>159</i> |
| <b>11</b> | <b>Zásoby</b>                                                                                               | <b>167</b> |
|           | <i>IAS 2 – Zásoby</i>                                                                                       | <i>167</i> |
| <b>12</b> | <b>Biologická aktiva</b>                                                                                    | <b>175</b> |
|           | <i>IAS 41 – Zemědělství</i>                                                                                 | <i>175</i> |

|                                                                          |            |
|--------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>13 Finanční nástroje</b>                                              | <b>189</b> |
| <i>IFRS 9 – Finanční nástroje</i>                                        | 190        |
| <i>IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování</i>             | 191        |
| <i>IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování</i>                  | 192        |
| <i>IFRS 9 – Finanční nástroje</i>                                        | 198        |
| <i>IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování</i>                  | 199        |
| <i>IFRS 9 – Finanční nástroje</i>                                        | 200        |
| <i>IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování</i>                  | 200        |
| <i>IFRS 9 – Finanční nástroje</i>                                        | 208        |
| <i>IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování</i>             | 209        |
| <i>IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování</i>                          | 210        |
| <b>14 Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu</b>          | <b>217</b> |
| <i>Koncepční rámec</i>                                                   | 217        |
| <i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>                 | 219        |
| <i>IAS 32 – Finanční nástroje: Zveřejňování a vykazování</i>             | 220        |
| <i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>                 | 222        |
| <b>15 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva</b>                  | <b>225</b> |
| <i>IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva</i>            | 225        |
| <b>16 Závazky vůči zaměstnancům</b>                                      | <b>239</b> |
| <i>IAS 19 – Zaměstnanecké požitky</i>                                    | 239        |
| <b>17 Daně ze zisku</b>                                                  | <b>243</b> |
| <i>IAS 12 – Daně ze zisku</i>                                            | 243        |
| <b>18 Státní dotace</b>                                                  | <b>263</b> |
| <i>IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory</i> | 263        |
| <b>19 Výnosy</b>                                                         | <b>269</b> |
| <i>IAS 18 – Výnosy</i>                                                   | 269        |
| <b>20 Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka</b>                | <b>277</b> |
| <i>IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky</i>                     | 277        |
| <b>21 Výkaz peněžních toků</b>                                           | <b>287</b> |
| <i>IAS 7 – Výkazy peněžních toků</i>                                     | 287        |
| <b>22 Komentář k účetním výkazům</b>                                     | <b>297</b> |
| <i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>                 | 297        |
| <i>IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby</i>        | 299        |
| <i>IFRS 8 – Provozní segmenty</i>                                        | 303        |
| <i>IAS 10 – Události po rozvahovém dni</i>                               | 308        |
| <i>IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran</i>                             | 310        |



# Předmluva

Vážení čtenáři, kniha, jejíž třetí, přepracované a rozšířené vydání se vám dostává do rukou, je věnována Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS<sup>1</sup>) – dříve označovaným jako Mezinárodní účetní standardy (IAS<sup>2</sup>). Publikace vychází z aktuálního znění standardů vydaných do 31. 8. 2011, zahrnuje i nově přijaté standardy či aktualizace standardů, které vstoupí v platnost od roku 2013. Komplex IFRS byl primárně určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku – tedy pro podnikatelské subjekty. V současné době již existuje i „zúžená“ verze IFRS – Standard pro malé a střední podniky. O významu tohoto systému standardů pro Českou republiku není pochyb. Uplatnění souboru standardů IFRS vyžaduje Evropská unie pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry, tyto společnosti jsou od roku 2005 povinny sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Požadavek Evropské unie se odrazil i v českých účetních předpisech, v roce 2004 vstoupil v platnost odstavec 9 § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanovil pro obchodní společnosti emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie povinnost „použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem Evropských společenství“. Dále vstoupil v platnost § 23a zákona o účetnictví, který nařizuje konsolidujícím účetním jednotkám emitujícím cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro sestavení konsolidované účetní závěrky a při vyhotovení výroční zprávy. Rovněž 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 plné využití informací v ní obsažených, ale i odhalení 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.

---

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.

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 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 Roubičkové, CSc., a panu Ing. Zdeňku Kavířkovi, Ph.D.

„Publikace byla zpracována jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* registrovaného u MSM, RP 6138439903.“

# 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,<sup>3</sup> účetní směrnice Evropské unie (zejména 4. a 7. směrnice) 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 jsou 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.<sup>4</sup>
- 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.

<sup>4</sup> 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.

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.<sup>5</sup>

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

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

## 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 správci. 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 správci, 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. Správci reprezentují různá profesní zaměření tak, aby byla zabezpečena profesní vyváženost. Správci jmenují členy Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board) a sledují efektivnost její práce. Správci 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 13). 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 patnáct 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 správcem a má v současné době přibližně 50 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 označován 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. Výbor pro interpretace IFRS vydává informační bulletin „Insight“, který obsahuje aktuální informace o projektech. Správci nadace IASCF (od roku 2010 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

| Tvorba standardů obvykle zahrnuje následující kroky: |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a                                                    | Návrh tématu (projektu) se žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek, zvážení, zda je problematiku nutno upravit samostatným standardem, či je-li možno daný problém řešit aplikací obecných zásad a definic v Koncepčním rámci (žádost o posouzení problému podávají odborníci pracující při IASB).                 |
| b                                                    | Studium národních úprav daného problému a řešení užívaných v praxi.                                                                                                                                                                                                                                                                |
| c                                                    | Konzultace s Poradním sborem (IFRS Advisory Council) o vhodnosti zařazení daného tématu (povinný krok).                                                                                                                                                                                                                            |
| d                                                    | Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat radě doporučení při řešení projektu.                                                                                                                                                                                                                                              |
| e                                                    | Publikování <i>diskusních materiálů</i> (discussion papers) k veřejnému připomínkování.<br>Pozn.: Tyto dokumenty jsou zveřejněny na stránkách IASB: <a href="http://www.ifrs.org/">http://www.ifrs.org/</a> .                                                                                                                      |
| f                                                    | Publikování <i>Zveřejněného návrhu</i> (ED – Exposure Draft), který muselo schválit nejméně devět (pokud je přítomno méně než 16 členů rady) či deset členů rady, k veřejnému připomínkování (povinný krok).<br>Pozn.: Tyto dokumenty jsou zveřejněny na stránkách IASB: <a href="http://www.ifrs.org/">http://www.ifrs.org/</a> . |
| g                                                    | Publikování <i>Zdůvodnění závěrů</i> v rámci <i>Zveřejněného návrhu</i> (povinný krok).                                                                                                                                                                                                                                            |
| h                                                    | Posouzení připomínek k ED obdržených ve stanovené lhůtě (povinný krok).<br>Pozn.: Dopisy s připomínkami a komentáři jsou velice zajímavým pramenem informací a jsou rovněž zveřejněny na stránkách IASB: <a href="http://www.ifrs.org/">http://www.ifrs.org/</a> .                                                                 |
| i                                                    | Uskutečnění veřejného slyšení či testů v praxi, pokud se budou jevit jako účelné.                                                                                                                                                                                                                                                  |
| j                                                    | Schválení standardu nejméně devíti (pokud je přítomno méně než 16 členů rady) či deseti hlasy (povinný krok).                                                                                                                                                                                                                      |
| k                                                    | Publikování <i>zdůvodnění závěrů</i> (basis for conclusions) v rámci standardu (povinný krok).                                                                                                                                                                                                                                     |

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 **standards (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 nejvyšší možné 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 přehled vybraných zemí mimo Evropskou unii, které povolují, nebo vyžadují užívání IFRS.

**Tabulka č. 2 Přehled vybraných zemí, které užívají IFRS (mimo země EU)**

| Země nebo oblast                    | IFRS jsou povoleny | IFRS jsou vyžadovány pro některé domácí kótované společnosti | IFRS jsou vyžadovány pro všechny domácí kótované společnosti | IFRS jsou vyžadovány pro domácí nekótované společnosti |
|-------------------------------------|--------------------|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| Abú Dhabí – Spojené arabské emiráty |                    |                                                              | ×                                                            |                                                        |
| Arménie                             |                    |                                                              | ×                                                            |                                                        |
| Anguilla                            |                    |                                                              | ×                                                            |                                                        |
| Antigua a Barbuda                   |                    |                                                              | ×                                                            |                                                        |

|                                 |                   |                                    |                                                                                 |                    |
|---------------------------------|-------------------|------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Argentina                       |                   |                                    | × Od roku 2012                                                                  |                    |
| Arménie                         |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Aruba                           | ×                 |                                    |                                                                                 |                    |
| Austrálie                       |                   |                                    | Užívání národních standardů, které jsou ekvivalenty IFRS                        |                    |
| Ázerbájdžán                     | ×                 |                                    | IFRS jsou vyžadovány pro všechny banky a velké, státem vlastněné podniky        |                    |
| Bahamy                          |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Bahrajn                         |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Barbados                        |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Barma (Myanmar)                 | ×                 |                                    |                                                                                 |                    |
| Bělorusko                       |                   |                                    | IFRS jsou vyžadovány pro všechny banky                                          |                    |
| Bermudy                         | ×                 |                                    |                                                                                 |                    |
| Bolívie                         | ×                 |                                    |                                                                                 |                    |
| Bosna a Hercegovina             |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Botswana                        | ×                 |                                    | ×                                                                               | Některé podniky    |
| Brazílie                        |                   |                                    | ×                                                                               | Finanční instituce |
| Černá Hora                      |                   |                                    | ×                                                                               | Všechny podniky    |
| Chile                           |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
|                                 |                   |                                    |                                                                                 |                    |
| Dominika                        | ×                 |                                    |                                                                                 |                    |
| Dominikánská republika          |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Dubaj – Spojené arabské emiráty |                   |                                    | ×                                                                               | Všechny banky      |
| Ekvádor                         |                   |                                    | × Od roku 2011–2012                                                             |                    |
| Egypt                           |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Fidži                           |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Ghana                           |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Gibraltar                       | ×                 |                                    |                                                                                 |                    |
| Grenada                         |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Gruzie                          |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Guatemala                       |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Guyana                          |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Haiti                           | ×                 |                                    |                                                                                 |                    |
| Honduras                        |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Hongkong                        |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Chorvatsko                      |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Indie                           |                   |                                    | Indie deklarovala záměr přijetí IFRS jako národních standardů od roku 2012–2014 |                    |
| Irák                            |                   |                                    | ×                                                                               | Všechny banky      |
| Izrael                          | × S výjimkou bank | × Všechny kótované s výjimkou bank |                                                                                 |                    |
| Jamajka                         |                   |                                    | ×                                                                               |                    |
| Japonsko                        | ×                 |                                    |                                                                                 |                    |

|                        |                                             |   |                      |                                                                                   |
|------------------------|---------------------------------------------|---|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| Jižní Afrika           |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Jižní Korea            |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Jordánsko              |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Kajmanské ostrovy      | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Katar                  |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Kanada                 |                                             |   | × Od roku 2011       |                                                                                   |
| Kazachstán             |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Keňa                   |                                             |   |                      | ×                                                                                 |
| Kostarika              |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Kuvajt                 |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Kyrgyzstán             |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Laos                   | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Lesotho                | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Libanon                |                                             |   |                      | ×                                                                                 |
| Libye                  |                                             |   | ×                    | Komerční banky                                                                    |
| Macao                  | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Madagaskar             |                                             |   |                      | Některé podniky                                                                   |
| Makedonie              |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Malawi                 |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Maledivy               | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Maroko                 | × Pro nefinanční<br>kótované<br>společnosti |   | × Finanční instituce |                                                                                   |
| Mauricius              |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Mongolsko              |                                             |   | ×                    | Všechny podniky                                                                   |
| Mozambik               | ×                                           |   |                      | Banky, velké<br>nekótované<br>společnosti, pro<br>střední podniky od<br>roku 2011 |
| Namibie                |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Nepál                  |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Nový Zéland            |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Nigérie                |                                             |   | × Od roku 2012       |                                                                                   |
| Nikaragua              |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Oman                   |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Panama                 |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Papua-Nová Guinea      |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Paraguay               | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Peru                   |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Salvador               | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Saúdská Arábie         |                                             | × |                      |                                                                                   |
| Sierra Leone           |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Slovinsko              | ×                                           |   | ×                    | Finanční instituce                                                                |
| Spojené státy americké |                                             |   |                      | IFRS povoleny<br>pro nekótované<br>společnosti                                    |
| Srbsko                 |                                             |   | ×                    |                                                                                   |
| Srí Lanka              | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Surinam                | ×                                           |   |                      |                                                                                   |
| Svazijsko              | ×                                           |   |                      |                                                                                   |

| Švýcarsko         |   | Nadnárodní společnosti<br>musejí zvolit IFRS nebo<br>US GAAP |   |                     |
|-------------------|---|--------------------------------------------------------------|---|---------------------|
| Tádžikistán       |   |                                                              | × |                     |
| Tanzanie          |   |                                                              | × |                     |
| Trinidad a Tobago |   |                                                              | × | Všechny společnosti |
| Turecko           |   |                                                              | × |                     |
| Uganda            | × |                                                              |   |                     |
| Ukrajina          |   |                                                              | × |                     |
| Venezuela         |   |                                                              | × |                     |
| Zambie            |   |                                                              | × |                     |
| Zimbabwe          | × |                                                              |   |                     |

Pramen (zestručněno a upraveno): Deloitte Touche Tohmatsu, verze z roku 2011; <http://www.iasplus.com/country/useias.htm>.

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 nekompatibilitnosti. 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 |                                                                                                                                  |        |                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRS 1                                                                | První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví<br>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards | IAS 17 | Leasingy<br>Leases                                                                                                                   |
| IFRS 2                                                                | Úhrady vázané na akcie<br>Share-based Payment                                                                                    | IAS 18 | Výnosy<br>Revenue                                                                                                                    |
| IFRS 3                                                                | Podnikové kombinace<br>Business Combination                                                                                      | IAS 19 | Zaměstnanecké požitky<br>Employee Benefits                                                                                           |
| IFRS 4                                                                | Pojistné smlouvy<br>Insurance Contracts                                                                                          | IAS 20 | Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory<br>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance |

|         |                                                                                                                         |        |                                                                                                           |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRS 5  | Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti<br>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operation | IAS 21 | Dopady změn měnových kurzů<br>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates                            |
| IFRS 6  | Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů<br>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources                            | IAS 23 | Výpůjční náklady<br>Borrowing Costs                                                                       |
| IFRS 7  | Finanční nástroje: Zveřejňování<br>Financial Instruments: Disclosures                                                   | IAS 24 | Zveřejnění spřízněných stran<br>Related Party Disclosures                                                 |
| IFRS 8  | Provozní segmenty<br>Operating segments                                                                                 | IAS 26 | Penzijní plány<br>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans                                    |
| IFRS 9  | Finanční nástroje<br>Financial Instruments                                                                              | IAS 27 | Konsolidovaná a individuální účetní závěrka<br>Consolidated and Separate Financial Statements             |
| IFRS 10 | Konsolidovaná účetní závěrka<br>Consolidates Financial Statements                                                       | IAS 28 | Investice do přidružených podniků<br>Accounting for Investments in Associates                             |
| IFRS 11 | Společná uspořádání<br>Joint Arrangements                                                                               | IAS 29 | Vykazování v hyperinflačních ekonomikách<br>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies            |
| IFRS 12 | Zveřejnění účastí v jiných účetních jednotkách<br>Disclosure of Items in Other Entities                                 | IAS 31 | Vykazování účastí ve společných podnicích<br>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures           |
| IFRS 13 | Oceňování ve fair value<br>Fair Value Measurement                                                                       | IAS 32 | Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování<br>Financial Instruments: Disclosures and Presentation       |
| IAS 1   | Sestavování a zveřejňování účetní závěrky<br>Presentation of Financial Statements                                       | IAS 33 | Zisk na akcii<br>Earnings Per Share                                                                       |
| IAS 2   | Zásoby<br>Inventories                                                                                                   | IAS 34 | Mezitímní účetní výkaznictví<br>Interim Financial Reporting                                               |
| IAS 7   | Výkaz peněžních toků<br>Statement of Cash Flows                                                                         | IAS 36 | Snížení hodnoty aktiv<br>Impairment of Assets                                                             |
| IAS 8   | Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby<br>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors   | IAS 37 | Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky<br>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets |
| IAS 10  | Události po rozvahovém dni<br>Events After the Balance Sheet Date                                                       | IAS 38 | Nehmotná aktiva<br>Intangible Assets                                                                      |
| IAS 11  | Smlouvy o zhotovení <sup>6</sup><br>Construction Contracts                                                              | IAS 39 | Finanční nástroje: účtování a oceňování<br>Financial Instruments: Recognition and Measurement             |
| IAS 12  | Daně ze zisku<br>Income Taxes                                                                                           | IAS 40 | Investice do nemovitostí<br>Investment Property                                                           |
| IAS 16  | Pozemky, budovy a zařízení<br>Property, Plant and Equipment                                                             | IAS 41 | Zemědělství<br>Agriculture                                                                                |

<sup>6</sup> Název standardu je též překládán jako *Stavební smlouvy*.

Tabulka č. 4

| Přehled vydaných interpretací k datu vydání této publikace |                                                                                                                                                                                                                                |          |                                                                                                                                                   |
|------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRIC 1                                                    | Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích<br>Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities                                                        | IFRIC 18 | Transfery aktiv od zákazníků<br>Transfers of Assets from Customers                                                                                |
| IFRIC 2                                                    | Členské podíly v družstvech a podobné nástroje<br>Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments                                                                                                             | IFRIC 19 | Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji<br>Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments                                |
| IFRIC 4                                                    | Určení, zda smlouva obsahuje leasing<br>Determining Whether an Arrangement Contains a Lease                                                                                                                                    | SIC 7    | Zavedení eura<br>Introduction of the Euro                                                                                                         |
| IFRIC 5                                                    | Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí<br>Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds                                               | SIC 10   | Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem<br>Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities                 |
| IFRIC 6                                                    | Závazky vzniklé z účasti na specifických trzích – odpad (likvidace odpadu) z elektrických a elektronických zařízení<br>Liabilities Arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment | SIC 12   | Konsolidace – jednotky zvláštního určení<br>Consolidation – Special Purpose Entities                                                              |
| IFRIC 7                                                    | Aplikace přístupu přepočítání podle IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách<br>Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies                                     | SIC 13   | Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků<br>Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Ventures                  |
| IFRIC 10                                                   | Mezitímní účetní závěrka a snížení hodnoty<br>Interim Financial Reporting and Impairment                                                                                                                                       | SIC 15   | Operativní nájmy – pobídky<br>Operating Leases – Incentives                                                                                       |
| IFRIC 12                                                   | Dohody o poskytování servisních služeb<br>Service Concession Arrangements                                                                                                                                                      | SIC 25   | Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů<br>Income Taxes-Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders    |
| IFRIC 13                                                   | Zákaznické věrnostní programy<br>Customer Loyalty Programmes                                                                                                                                                                   | SIC 27   | Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu<br>Evaluating the Substance of Transaction Involving the Legal Form of a Lease |
| IFRIC 14                                                   | IAS 19 – Limit u aktiv z definovaných požitků, minimální požadavky na financování a jejich vzájemné souvislosti<br>IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction             | SIC 29   | Zveřejňování – ujednání o poskytování licenčních služeb<br>Disclosure-Service Concession Arrangements                                             |

|          |                                                                                           |        |                                                                                                                       |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRIC 15 | Smlouvy o výstavbě nemovitostí<br>Agreements for the Construction of Real Estate          | SIC 31 | Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby<br>Revenue-Barter Transactions Involving Advertising Services |
| IFRIC 16 | Zajištění čisté cizoměnové investice<br>Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation | SIC 32 | Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky<br>Intangible Assets-Web Site Costs                                       |
| IFRIC 17 | Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům<br>Distributions of Non-cash Assets to Owners    |        |                                                                                                                       |

### 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 (recognition<sup>7</sup>) 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.
- Tabulkový přehled změn provedených ve standardu (Table of Concordance) – došlo-li ke změnám standardu od posledního vydání.

<sup>7</sup> Tento termín lze též vyložit jako určení okamžiku zachycení daného předmětu či transakce v účetnictví či zavedení do účetních knih.

# Koncepční rámec finančního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

## Koncepční rámec finančního 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 přepřpracován. Část Koncepčního rámce je nová, některé části dosud zůstaly nepřepřpracované a některé anoncované součásti zatím chybějí. Aktualizace Koncepčního rámce byla potřebná, původní text vznikl v roce 1989 a postupem času zastarával. V současné době je dokončena první fáze projektu, dokončené a předpokládané kapitoly Koncepčního rámce uvádíme v následujícím přehledu.

Tabulka č. 5 Současná struktura Koncepčního rámce IFRS

| Číslo kapitoly | Název kapitoly                                                                                                                                                                                                                                                         | Poznámka                                                 |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| 1.             | Cíl účetního výkaznictví pro obecné účely                                                                                                                                                                                                                              | Nová, přepřpracovaná součást Koncepčního rámce           |
| 2.             | Koncept vykazující jednotky                                                                                                                                                                                                                                            | Kapitola je ve fázi přípravy – Exposure Draft ED/2010/2  |
| 3.             | Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací                                                                                                                                                                                                            | Nová, přepřpracovaná součást Koncepčního rámce           |
| 4.             | Koncepční rámec (1989): <ul style="list-style-type: none"> <li>• základní předpoklady</li> <li>• prvky účetních výkazů</li> <li>• rozpoznání (uznání) prvků účetních výkazů</li> <li>• oceňování prvků účetních výkazů</li> <li>• koncept uchování kapitálu</li> </ul> | Zbývající text z původního Koncepčního rámce z roku 1989 |

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

Tabulka č. 6 Fáze projektu zaměřeného na přepřpracování Koncepčního rámce

| Fáze projektu | Tematické zaměření                  | Poznámka                                                                                                                        |
|---------------|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| A.            | Cíle a kvalitativní charakteristiky | Tato fáze byla dokončena v září 2010 a stala se součástí Koncepčního rámce (viz výše kapitoly 1 a 3) s platností ode dne vydání |

|    |                                                          |                                                                                                                                                                                                                  |
|----|----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| B. | Definice prvků, rozpoznání a odúčtování                  | Práce na této fázi jsou zatím v počátečních stádiích, zatím nebyl publikován ani diskusní materiál k tomuto tématu                                                                                               |
| C. | Oceňování                                                | Práce na této fázi jsou zatím v počátečních stádiích, zatím nebyl publikován ani diskusní materiál k tomuto tématu. Projektu byla přidělena nižší priorita a další kroky jsou očekávány nejdříve v prosinci 2011 |
| D. | Koncept vykazující jednotky                              | Projektu, který je ve fázi Exposure Draft, byla přidělena nižší priorita a další kroky jsou očekávány nejdříve v prosinci 2011                                                                                   |
| E. | Meze účetního výkaznictví, prezentace a zveřejnění       | Práce na této fázi projektu zatím nebyly zahájeny                                                                                                                                                                |
| F. | Účel a status Konceptního rámce                          | Práce na této fázi projektu zatím nebyly zahájeny                                                                                                                                                                |
| G. | Aplikace Konceptního rámce pro neziskové účetní jednotky | Práce na této fázi projektu zatím nebyly zahájeny                                                                                                                                                                |
| H. | Případně další otázky                                    | Práce na této fázi projektu zatím nebyly zahájeny                                                                                                                                                                |

### V Konceptním rámci je vymezen:

- účel konceptního 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 Konceptního rámce, uživatelé a cíle účetní závěrky

Konceptní rámec nastoluje základní ideový koncept, ze kterého vycházejí konkrétní požadavky jednotlivých standardů. Je základním nástrojem sjednocení přístupu k sestavení účetní závěrky. Znalost Konceptního 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 Konceptním rámci. V některých ojedinělých případech může dojít k tomu, že jsou požadavky konkrétního standardu v rozporu s Konceptním rámcem. V těchto případech má před požadavky Konceptního rámce přednost úprava vyžadovaná konkrétním standardem.

Konceptní 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, konkurenční podniky, 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 podnik schopen

uhradit své závazky včetně úroků. Zaměstnanec zajímá stabilita podniku, ziskovost, dlouhodobá schopnost podniku 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 podniku, podklady pro vyčíslení daní či pro regulaci činnosti podniku. Veřejnost se zajímá o účetní informace s ohledem na zjištění perspektiv zaměstnání v podniku, informuje se o ekonomických i mimoekonomických aktivitách podniku (např. ekologických).

Cílem účetní závěrky je **informovat** uživatele účetní závěrky **o finanční situaci a o změnách ve finanční situaci podniku**. Uživatelé hodnotí schopnost podniku generovat peněžní prostředky s potřebnou jistotou i rozložením v čase, protože podnik 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 podniku přizpůsobit se pružně změnám ekonomické reality. Účetní závěrka, která zachycuje, jak podnik dokáže optimalizovat strukturu svých zdrojů, vytvářet zisk a racionálně řídit peněžní toky, poskytuje zároveň informace důležité k odhadům budoucího vývoje podniku.

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 podnik úspěšný v jejich získávání

Informace o **změnách ve finanční situaci** umožňují uživateli zhodnotit finanční výkonnost podniku. Finanční výkonnost podniku lze hodnotit *pod zorným úhlem akruálního principu* (viz dále) – z tohoto pohledu informuje uživatele účetních informací o výkonnosti podniku 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 podniku 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 kterými 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 podniku 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 podniku** v budoucnosti (going concern), který znamená, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti, ani není nucen

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 podniku, je tuto nejistotu povinně zveřejnit. Jestliže předpoklad splněn není, účetní závěrka musí být sestavena v souladu s touto skutečností. Podnik musí zveřejnit v účetní závěrce, že předpoklad trvání podniku není splněn, a uvede důvody vedoucí k pravděpodobnému ukončení činnosti podniku.

*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 poctivé 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 poctivému 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.

## **2.3 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky**

Koncepční rámec vymezuje dvě hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky:

- relevanci;
- věrnost, spolehlivost 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 podnik stojí, bez ohledu na současnou výši výsledků, kterých podnik z nově otevřené pobočky či nově zavedeného druhu výroby již dosáhl.

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. Podnik 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.

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 podniky. Z časové řady údajů lze provést analýzu trendů dalšího vývoje; srovnáním účetních informací mezi podobnými podniky lze zhodnotit relativní situaci podniku. 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, jejichž 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 podnikové činnosti. 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 podniku 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 podnik 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 rovněž 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 Koncepční rámec zároveň uvádí, že při zjišťování předkládaných informací by měly být v rovnováze náklady na jejich zjištění a užitek, který tyto informace přinášejí.

Koncepční rámec zdůrazňuje, že věrné a spolehlivé 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 užito při původním výpočtu. Jako příklad je v Koncepčním 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 užitek z vykazovaných informací a vynaložených nákladů na zjištění těchto informací. *Rovnováha mezi užityky 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 užitek, 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 rozpoznání<sup>8</sup> 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 podnikem má tyto znaky:

- jeho existence (respektive právo účetní jednotky disponovat aktivem) je výsledkem minulých skutečností;
- očekává se, že přinese podniku 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 do podniku 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 do podniku. Podnik obvykle používá svá aktiva k výrobě výrobků nebo k poskytování služeb, za které jsou zákazníci ochotni platit a tím

<sup>8</sup> **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.

přispívat k toku peněz do podniku. Budoucí ekonomický prospěch obsažený v aktivu však může plynout do podniku 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 podniku.

Náklad na pořízení aktiva není uznán (aktivován) a vykázán v rozvaze jako aktivum, pokud není pravděpodobné, že přinese podniku 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 podnik bude moci prospěch z aktiva přisvojit. Jinými slovy, aktivum musí být podnikem kontrolováno – podnik 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 podniku jsou *výsledkem minulých transakcí* nebo jiných minulých skutečností. Podniky 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 podnik vynaloží určité prostředky, automaticky to neznamená, že došlo k pořízení aktiva. Pořízená složka majetku podniku 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 podniku darovány či které podnik získal v rámci dotace. Aktivem mohou být i podniku 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 podniku.

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.