

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

Bizbooks®

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

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

Předmluva	1
CÍL PUBLIKACE	1
PRÁCE S PUBLIKACÍ	2
1 Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví	3
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
2 Koncepční rámec finančního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	15
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 koncepte oceňování	25
2.5.2 Pojetí kapitálu a uchování kapitálu (uchování podnikové podstaty)	27
3 Oceňovací přístupy užívané v IFRS	29
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	KURZOVÉ ROZDÍLY	64
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	Rozvaha – výkaz o finanční situaci	75
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	Dlouhodobá nehmotná aktiva	87
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	Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou	97
6.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 16, VÝCHOZÍ DEFINICE	97

6.2	OCEŇOVÁNÍ	99
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
6.3	ZVEŘEJNĚNÍ A ODÚČTOVÁNÍ	112
6.3.1	Klasifikace a zveřejnění	112
6.3.2	Odúčtování	113
7	Leasingy	115
7.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 17, ÚVODNÍ DEFINICE	115
7.2	FINANČNÍ LEASING	119
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
7.3	OPERATIVNÍ LEASING	132
7.3.1	Operativní leasingy u pronajímatele	132
7.3.2	Operativní leasing u nájemce	134
7.4	PRODEJ A ZPĚTNÝ LEASING	135
7.5	ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA OČEKÁVANÉ NOVELY IAS 17	137
8	Dlouhodobé investice	139
8.1	DLOUHODOBÉ INVESTICE FINANČNÍ A NEFINANČNÍ	139
8.2	PŘEDMĚT IAS 40, ROZPOZNÁNÍ INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ	139
8.3	OCEŇOVÁNÍ INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ	142
8.3.1	Ocenění při pořízení	142
8.3.2	Modely pro následné ocenění investic do nemovitostí	143
8.4	POŽADAVKY NA ZVEŘEJŇOVÁNÍ	144
8.5	VYŘAZENÍ AKTIV Z INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ	144
9	Aktiva (závazky) vznikající na základě smluv o zhotovení	147
9.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 11, VÝCHOZÍ DEFINICE	147
9.2	NÁKLADY PŘÍŘADITELNÉ STAVEBNÍMU DÍLU VZNIKAJÍCÍMU NA ZÁKLADĚ SMLOUVY O ZHOTOVENÍ	147
9.3	STANOVENÍ VÝNOSU ZE SMLOUVY O ZHOTOVENÍ	150

9.4	OCENĚNÍ STAVEBNÍ SMLOUVY	151
9.5	ZVEŘEJNĚNÍ A VYKAZOVÁNÍ	155
9.6	OČEKÁVANÉ ZMĚNY V SOUVISLOSTI S PROJEKTEM „REVENUE RECOGNITION“	156
10	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	159
10.1	PŘEDMĚT A CÍL STANDARDU IFRS 5, VÝCHOZÍ DEFINICE	159
10.2	OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV A SKUPIN AKTIV A ZÁVAZKŮ K PRODEJI	161
10.3	VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ	163
11	Zásoby	167
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	Biologická aktiva	175
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 BIOLOGICKÝCH AKTIV	182
13	Finanční nástroje	189
13.1	ÚPRAVA FINANČNÍCH NÁSTROJŮ V RÁMCÍ IFRS	189
13.2	VÝCHOZÍ DEFINICE	191
13.3	KLASIFIKACE FINANČNÍCH NÁSTROJŮ 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

13.4	ODLIŠENÍ FINANČNÍHO ZÁVAZKU A KAPITÁLOVÉHO NÁSTROJE	209
13.5	POVINNOSTI ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O FINANČNÍCH NÁSTROJÍCH	210
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
13.6	DLOUHODOBÉ FINANČNÍ INVESTICE V NEKONSOLIDOVANÝCH ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH	216
14	Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	217
14.1	DEFINICE VLASTNÍHO KAPITÁLU	217
14.2	ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE O VLASTNÍM KAPITÁLU	219
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
15	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	225
15.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 37, VÝCHOZÍ DEFINICE	225
15.2	PODMÍNKY UZNÁNÍ REZERV	227
15.3	OCEŇOVÁNÍ A ÚČETNÍ ZOBRAZENÍ REZERV A DOHADNÝCH POLOŽEK	228
15.3.1	Oceňování rezerv a dohadných položek aktivních a pasivních	228
15.3.2	Účetní zachycení rezerv	230
15.4	TYPICKÉ SITUACE VEDOUČÍ KE VZNIKU REZERV	233
15.4.1	Rezerva na restrukturalizaci	235
15.5	ZVEŘEJŇOVÁNÍ	237
16	Závazky vůči zaměstnancům	239
16.1	CÍL A ROZSAH PŮSOBNOSTI STANDARDU	239
16.2	KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY	239
16.3	DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY	240
17	Daně ze zisku	243
17.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI A CÍLE STANDARDU	243
17.2	ÚČETNÍ ZACHYCENÍ SPLATNÉ DANĚ	243
17.3	ODLOŽENÁ DAŇ	244
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
17.4	VYKAZOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ	260
18	Státní dotace	263
18.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 20, VÝCHOZÍ DEFINICE	263
18.2	STÁTNÍ DOTACE	265
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
18.3	ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O DOTACÍCH A OSTATNÍCH STÁTNÍCH PODPORÁCH	268
19	Výnosy	269
<i>IAS 18 – Výnosy</i>		269
19.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 18 – VÝNOSY	269
19.2	DEFINICE A UZNÁNÍ VÝNOSŮ	269
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
19.3	OCENĚNÍ VÝNOSŮ	273
19.4	ZVEŘEJNĚNÍ	274
19.5	PŘIPRAVOVANÉ ZMĚNY – „PROJECT REVENUE RECOGNITION“	274
20	Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka	277
20.1	INFORMAČNÍ POTENCIÁL VÝKAZU	277
20.2	STRUKTURA VÝKAZU O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	278
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
21	Výkaz peněžních toků	287
21.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI STANDARDU IAS 7, VÝCHOZÍ DEFINICE	287
21.2	PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍCH ČINNOSTÍ	289
21.3	PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ	290

21.4	PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍCH ČINNOSTÍ	290
21.5	METODY SESTAVENÍ VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ	292
21.6	SESTAVENÍ A PREZENTACE VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ A SOUVISEJÍCÍ ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE	294
22	Komentář k účetním výkazům	297
22.1	PŘEHLED INFORMACÍ ZVEŘEJŇOVANÝCH V KOMENTÁŘI K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	297
22.2	VOLBA ÚČETNÍCH POLITIK, ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE TÝKAJÍCÍ SE ZMĚN ÚČETNÍCH POLITIK, 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
	Seznam literatury	315
	Klíčová slova s anglickými ekvivalenty	316
	Přílohy	319
	Rejstřík	323

Obsah podle jednotlivých probíraných standardů

1	Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví	3
2	Koncepční rámec finančního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	15
	<i>Koncepční rámec finančního výkaznictví</i>	<i>15</i>
3	Oceňovací přístupy užívané v IFRS	29
	<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>
4	Rozvaha – výkaz o finanční situaci	75
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	<i>75</i>
5	Dlouhodobá nehmotná aktiva	87
	<i>IAS 38 – Nehmotná aktiva</i>	<i>87</i>
6	Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou	97
	<i>IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení</i>	<i>97</i>
7	Leasingy	115
	<i>IAS 17 – Leasingy</i>	<i>115</i>
8	Dlouhodobé investice	139
	<i>IAS 40 – Investice do nemovitostí</i>	<i>135</i>
9	Aktiva (závazky) vznikající na základě smluv o zhotovení	147
	<i>IAS 11 – Smlouvy o zhotovení</i>	<i>147</i>
10	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	159
	<i>IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti</i>	<i>159</i>
11	Zásoby	167
	<i>IAS 2 – Zásoby</i>	<i>167</i>
12	Biologická aktiva	175
	<i>IAS 41 – Zemědělství</i>	<i>175</i>

13 Finanční nástroje	189
<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
14 Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	217
<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
15 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	225
<i>IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva</i>	225
16 Závazky vůči zaměstnancům	239
<i>IAS 19 – Zaměstnanecké požitky</i>	239
17 Daně ze zisku	243
<i>IAS 12 – Daně ze zisku</i>	243
18 Státní dotace	263
<i>IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory</i>	263
19 Výnosy	269
<i>IAS 18 – Výnosy</i>	269
20 Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka	277
<i>IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky</i>	277
21 Výkaz peněžních toků	287
<i>IAS 7 – Výkazy peněžních toků</i>	287
22 Komentář k účetním výkazům	297
<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 (IFRS¹) – dříve označovaným jako Mezinárodní účetní standardy (IAS²). 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 Roubíčkové, 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,³ 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.⁴
- 19. července 2002 bylo vydáno Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“ – obsahem je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS pro registrované společnosti na burzách cenných papírů a dále možnost rozšíření používání IFRS na neregistrované společnosti a na individuální závěrku v závislosti na národní právní úpravě vedení účetnictví těchto subjektů. V září roku 2002 nabylo toto nařízení účinnosti. V souladu s tímto nařízením jsou nejpozději od roku 2005 sestavovány konsolidované účetní závěrky společností emitujících veřejně obchodovatelné cenné papíry v souladu s IFRS. Společnosti emitující pouze dluhové cenné papíry a společnosti, které již v době před vydáním tohoto nařízení aplikovaly jiné mezinárodně uznávané účetní standardy (zejména se jedná o US GAAP), mohly začít aplikovat IFRS až od roku 2007.
- Směrnice 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady z 18. června 2003, kterou se upravují Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven, obsahuje rozhodnutí, že 4., 7. a další novelizované účetní směrnice zabezpečují soulad mezi závěrkou sestavenou podle směrnic a podle IFRS.
- Nařízení ES 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady z 29. září 2003 o přijetí určitých Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v souladu s Nařízením ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady – nařízení obsahově navazuje na Nařízení o IAS z roku 2001.

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

⁴ Poznámka k překladu:

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

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

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

1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

1.2.1 Stručné shrnutí dosavadního vývoje

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

I. Období od roku 1973 do roku 2000

Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat v sedmdesátých letech dvacátého století. **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC)** byl založen v roce 1973, jako nezávislá, soukromá profesní organizace na základě dohody profesních účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemska, Velké Británie, 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 Koncepčním 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. Pozn.: Tyto dokumenty jsou zveřejněny na stránkách IASB: http://www.ifrs.org/ .
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). Pozn.: Tyto dokumenty jsou zveřejněny na stránkách IASB: http://www.ifrs.org/ .
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). Pozn.: Dopisy s připomínkami a komentáři jsou velice zajímavým pramenem informací a jsou rovněž zveřejněny na stránkách IASB: http://www.ifrs.org/ .
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 kótované společnosti	×	Finanční instituce
Mauricius			×	
Mongolsko			×	Všechny podniky
Mozambik	×			Banky, velké nekótované společnosti, pro střední podniky od 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 pro nekótované společnosti
Srbsko			×	
Srí Lanka	×			
Surinam	×			
Svazijsko	×			

Švýcarsko		Nadnárodní společnosti musejí zvolit IFRS nebo 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 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	IAS 17	Leasingy Leases
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie Share-based Payment	IAS 18	Výnosy Revenue
IFRS 3	Podnikové kombinace Business Combination	IAS 19	Zaměstnanecké požitky Employee Benefits
IFRS 4	Pojistné smlouvy Insurance Contracts	IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

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

⁶ 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 Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	IFRIC 18	Transfery aktiv od zákazníků Transfers of Assets from Customers
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	IFRIC 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing Determining Whether an Arrangement Contains a Lease	SIC 7	Zavedení eura Introduction of the Euro
IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem 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 Liabilities Arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment	SIC 12	Konsolidace – jednotky zvláštního určení Consolidation – Special Purpose Entities
IFRIC 7	Aplikace přístupu přepočítání podle IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	SIC 13	Spoluovládané jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Ventures
IFRIC 10	Mezitímní účetní závěrka a snížení hodnoty Interim Financial Reporting and Impairment	SIC 15	Operativní nájmy – pobídky Operating Leases – Incentives
IFRIC 12	Dohody o poskytování servisních služeb Service Concession Arrangements	SIC 25	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů Income Taxes-Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders
IFRIC 13	Zákaznické věrnostní programy Customer Loyalty Programmes	SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu 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 IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	SIC 29	Zveřejňování – ujednání o poskytování licenčních služeb Disclosure-Service Concession Arrangements

IFRIC 15	Smlouvy o výstavbě nemovitostí Agreements for the Construction of Real Estate	SIC 31	Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby Revenue-Barter Transactions Involving Advertising Services
IFRIC 16	Zajištění čisté cizoměnové investice Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation	SIC 32	Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky Intangible Assets-Web Site Costs
IFRIC 17	Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům 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 (recognition⁷) 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.

⁷ 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 přepracováván. Část Koncepčního rámce je nová, některé části dosud zůstaly nepřepracované a některé anoncované součásti zatím chybějí. Aktualizace Koncepčního rámce byla potřebná, původní text vznikl v roce 1989 a postupem času zastarával. V 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, přepracovaná součást Koncepčního rámce
2.	Koncept vykazující jednotky	Kapitola je ve fázi přípravy – Exposure Draft ED/2010/2
3.	Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací	Nová, přepracovaná součást Koncepčního rámce
4.	Koncepční rámec (1989): • základní předpoklady • prvky účetních výkazů • rozpoznání (uznání) prvků účetních výkazů • oceňování prvků účetních výkazů • koncept uchování kapitálu	Zbývající text z původního Koncepčního rámce z roku 1989

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

Tabulka č. 6 Fáze projektu zaměřeného na přeprocování 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 periodicky, 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 přináší.

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 užity 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 rozpoznání⁸ 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

⁸ **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.