

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ A VÝKAZNICTVÍ

5. aktualizované
a přepracované
vydání

PODLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ



IFRS

Dana Dvořáková

Výklad nových standardů

IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky

IFRS 16 Leasingy

Bizbooks®

Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS

Vyšlo také v tištěné verzi

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

Bizbooks®

Dana Dvořáková
**Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních
standardů IFRS – e-kniha**

Copyright © Albatros Media a. s., 2019

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


ALBATROS MEDIA

Dana Dvořáková

**Finanční účetnictví a výkaznictví
podle mezinárodních standardů
IFRS**

**BizBooks
Brno
2017**

Obsah

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

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

6.2.2	Ocenění v průběhu držení aktiva	114
6.2.2.1	Model historické ceny	114
6.2.2.2	Model fair value	114
6.2.2.3	Odpisy a snížení hodnoty	116
6.3	ZVEŘEJNĚNÍ A ODÚČTOVÁNÍ	122
6.3.1	Klasifikace a zveřejnění	122
6.3.2	Odúčtování	123
7	Leasingy	125
7.1	IAS 17 – LEASINGY	125
7.1.1	IAS 17 – rozsah působnosti a úvodní definice	125
7.1.2	Finanční leasing	128
7.1.2.1	Účetní zachycení finančních leasingů u pronajímatele	130
7.1.2.2	Účetní zachycení finančních leasingů u nájemce	134
7.1.3	Operativní leasing	141
7.1.3.1	Operativní leasingy u pronajímatele	141
7.1.3.2	Operativní leasing u nájemce	143
7.1.4	Prodej a zpětný leasing	144
7.1.5	Příčiny novelizace standardu	146
7.2	IFRS 16 LEASINGY	146
7.2.1	IFRS 16 – rozsah působnosti a úvodní definice	146
7.2.1.1	Identifikace leasingu, odlišení leasingu od služby	147
7.2.1.2	Předmět účetního zobrazení	152
7.2.1.3	Doba leasingu	154
7.2.2.	Leasing u nájemce	155
7.2.2.1	Výjimky z aplikace standardu u nájemce	155
7.2.2.2	Oceňování při zahájení leasingu	156
7.2.2.3	Následné ocenění	158
7.2.2.4	Modifikace leasingové smlouvy	160
7.2.2.5	Prezentace a zveřejnění	162
7.2.3	Leasing u pronajímatele	163
7.2.3.1	Modifikace leasingové smlouvy	163
7.2.3.2	Prezentace a zveřejnění	164
7.2.4	Prodej a zpětný leasing	164
8	Dlouhodobé investice	167
8.1	DLOUHODOBÉ INVESTICE FINANČNÍ A NEFINANČNÍ	167
8.2	PŘEDMĚT IAS 40, ROZPOZNÁNÍ INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ	167
8.3	OCEŇOVÁNÍ INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ	169
8.3.1	Ocenění při pořízení	169
8.3.2	Modely pro následné ocenění investic do nemovitostí	171
8.4	POŽADAVKY NA ZVEŘEJŇOVÁNÍ	172
8.5	VYŘAZENÍ AKTIV Z INVESTIC DO NEMOVITOSTÍ	172

9	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	175
9.1	PŘEDMĚT A CÍL STANDARDU IFRS 5, VÝCHOZÍ DEFINICE	175
9.2	OCEŇOVÁNÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV A SKUPIN AKTIV A ZÁVAZKŮ K PRODEJI	177
9.3	VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ	179
10	Zásoby	183
10.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 2	183
10.2	OCEŇOVÁNÍ	184
10.2.1	Oceňování při pořízení – náklady pořízení zásob	184
10.2.2	Snížení hodnoty zásob	187
10.2.3	Oceňování spotřeby zásob	188
10.3	ZVEŘEJNĚNÍ	189
11	Biologická aktiva	191
11.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 41, VÝCHOZÍ DEFINICE	191
11.2	OCEŇOVÁNÍ	192
11.2.1	Stanovení fair value	193
11.2.2	Státní dotace	195
11.3	VYKAZOVÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ	195
11.4	MOŽNÉ PŘÍSTUPY K ÚČETNÍMU ZACHYCENÍ BIOLOGICKÝCH AKTIV	197
12	Finanční nástroje	203
12.1	ÚPRAVA FINANČNÍCH NÁSTROJŮ V RÁMCI IFRS	203
12.2	VÝCHOZÍ DEFINICE	204
12.3	KLASIFIKACE FINANČNÍCH NÁSTROJŮ PRO ÚČELY OCEŇOVÁNÍ	207
12.3.1	Kategorie finančních aktiv a závazků definované v IFRS 9	207
12.3.2	Oceňování finančních nástrojů při prvotním zachycení	213
12.3.3	Ocenění finančních nástrojů v průběhu držení	214
12.3.3.1	Finanční nástroje oceňované metodou amortizovaných nákladů	216
12.3.3.2	Finanční nástroje přeceňované na fair value	218
12.3.3.3	Snížení hodnoty finančních aktiv	221
12.4	ODLIŠENÍ FINANČNÍHO ZÁVAZKU A KAPITÁLOVÉHO NÁSTROJE	230
12.5	POVINNOSTI ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O FINANČNÍCH NÁSTROJÍCH	231
12.5.1	Klasifikace rizik spojených s finančními nástroji	232
12.5.2	Informace zveřejňované u jednotlivých typů rizik	232
12.5.2.1	Informace zveřejňované v rozvaze či v komentáři k účetní závěrce	234
12.5.2.2	Informace zveřejňované ve výsledovce či v komentáři k účetním výkazům	236

12.6	DLOUHODOBÉ FINANČNÍ INVESTICE V INDIVIDUÁLNÍCH ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH	236
13	Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	239
13.1	DEFINICE VLASTNÍHO KAPITÁLU	239
13.2	ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE O VLASTNÍM KAPITÁLU	241
13.2.1	Základní (akciový) kapitál	241
13.2.2	Fondy a nerozdělený zisk	244
13.2.3	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	244
14	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	247
14.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 37, VÝCHOZÍ DEFINICE	247
14.2	PODMÍNKY UZNÁNÍ REZERV	249
14.3	OCEŇOVÁNÍ A ÚČETNÍ ZOBRAZENÍ REZERV A DOHADNÝCH POLOŽEK	251
14.3.1	Oceňování rezerv a dohadných položek aktivních a pasivních	251
14.3.2	Účetní zachycení rezerv	253
14.4	TYPICKÉ SITUACE VEDOUcí KE VZNIKU REZERV	256
14.4.1	Rezerva na restrukturalizaci	259
14.5	ZVEŘEJŇOVÁNÍ	260
15	Závazky vůči zaměstnancům	263
15.1	CÍL A ROZSAH PŮSOBNOSTI STANDARDU	263
15.2	KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY	263
15.3	DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY	264
16	Daně ze zisku	267
16.1	ROZSAH PŮSOBNOSTI A CÍLE STANDARDU	267
16.2	ÚČETNÍ ZACHYČENÍ SPLATNÉ DANĚ	267
16.3	ODLOŽENÁ DAŇ	268
16.3.1	Východiska standardu IAS 12 v oblasti odložené daně, definice základních pojmů	268
16.3.2	Oceňování odložených daňových závazků a pohledávek	270
16.3.3	Rozpoznání a účetní zachycení odložených daňových pohledávek a závazků	272
16.3.3.1	Zdanitelné přechodné rozdíly – vznik odložených daňových závazků	273
16.3.3.2	Odečitatelné přechodné rozdíly, možný vznik odložených daňových pohledávek	279
16.3.3.3	Podnikové kombinace	283
16.4	VYKAZOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ	284
17	Státní dotace	287
17.1	PŘEDMĚT STANDARDU IAS 20, VÝCHOZÍ DEFINICE	287

17.2 STÁTNÍ DOTACE	289
17.2.1 Rozpoznání dotace	289
17.2.2 Metody účetního zachycení obdržené dotace	289
17.2.2.1 Princip přiřazování nákladů a souvisejících výnosů při vykazování dotací	290
17.2.2.2 Dotace na pořízení aktiv	291
17.3 ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O DOTACÍCH A OSTATNÍCH STÁTNÍCH PODPORÁCH	292
18 Výnosy ze smluv se zákazníky	293
18.1 VÝCHODISKA IFRS 15	293
18.2 PŘEDMĚT STANDARDU	293
18.3 IDENTIFIKACE SMLOUVY	294
18.3.1 Pravděpodobnost úhrady budoucích peněžních toků (pohledávek) plynoucích ze smlouvy	294
18.3.2 Agregace smluv	295
18.3.3 Změny smluv	296
18.4 IDENTIFIKACE POVINNOSTÍ PLYNOUCÍCH ZE SMLOUVY	298
18.5 TRANSAKČNÍ CENA	301
18.5.1 Variabilní složka ceny	301
18.5.2 Závazky z refundace	303
18.5.3 Finanční komponenta ceny	305
18.6 ALOKACE TRANSAKČNÍ CENY NA JEDNOTLIVÉ POVINNOSTI PLYNOUCÍ ZE SMLOUVY	308
18.7 SPLNĚNÍ POVINNOSTI PLYNOUCÍ ZE SMLOUVY – ROZPOZNÁNÍ VÝNOSU	311
18.7.1 Aktiva a závazky vznikající na základě smlouvy se zákazníkem	311
18.7.2 Jednorázové splnění povinnosti	314
18.7.3 Postupné plnění povinnosti	316
18.8 VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ	319
19 Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka	321
19.1 INFORMAČNÍ POTENCIÁL VÝKAZU	321
19.2 STRUKTURA VÝKAZU O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	322
19.2.1 Položky, které je třeba vykázat přímo ve výkazu o úplném výsledku hospodaření	322
19.2.2 Položky zveřejňované buď přímo ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, nebo v komentáři	324
19.2.3 Struktura výsledovky	324
19.2.4 Formáty sestavení výsledovky, klasifikace nákladů ve výsledovce	326
20 Výkaz peněžních toků	331
20.1 ROZSAH PŮSOBNOSTI STANDARDU IAS 7, VÝCHOZÍ DEFINICE	331

20.2	PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍCH ČINNOSTÍ	333
20.3	PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ	334
20.4	PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍCH ČINNOSTÍ	334
20.5	METODY SESTAVENÍ VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ	336
20.6	SESTAVENÍ A PREZENTACE VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ A SOUVISEJÍCÍ ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE	338
21	Komentář k účetním výkazům	341
21.1	PŘEHLED INFORMACÍ ZVEŘEJŇOVANÝCH V KOMENTÁŘI K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	341
21.2	VOLBA ÚČETNÍCH POLITIK, ZVEŘEJŇOVANÉ INFORMACE TÝKAJÍCÍ SE ZMĚN ÚČETNÍCH POLITIK, ZMĚN V ODHADECH A CHYB	343
21.2.1	Předmět standardu IAS 8	343
21.2.2	Účetní politiky	343
21.2.3	Změny v účetních odhadech	345
21.2.4	Chyby	346
21.3	VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ	347
21.3.1	Definice provozních segmentů v souladu s IFRS 8	348
21.3.2	Zveřejňované informace	350
21.4	UDÁLOSTI PO ROZVAHOVÉM DNI	352
21.5	ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O SPŘÍZNĚNÝCH STRANÁCH	354
21.5.1	Povinnosti zveřejnění v oblasti spřízněných stran	355
	Seznam literatury	359
	Klíčová slova s anglickými ekvivalenty	360
	Příloha	363
	Rejstřík	365

Obsah podle jednotlivých probíraných standardů

1	Mezinárodní harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví	17
2	Koncepční rámec účetního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	27
	<i>Koncepční rámec účetního výkaznictví</i>	<i>27</i>
3	Oceňovací přístupy užívané v IFRS	41
	<i>Průřezový přehled oceňovacích přístupů v jednotlivých standardech</i>	<i>41</i>
	<i>IAS 23 – Výpůjční náklady</i>	<i>43</i>
	<i>IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv</i>	<i>53</i>
	<i>IFRS 13 – Ocenění ve fair value (Fair Value Measurement)</i>	<i>67</i>
	<i>IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn</i>	<i>73</i>
4	Rozvaha – výkaz o finanční situaci	85
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	<i>85</i>
5	Dlouhodobá nehmotná aktiva	97
	<i>IAS 38 – Nehmotná aktiva</i>	<i>97</i>
6	Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou	107
	<i>IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení</i>	<i>107</i>
7	Leasingy	125
	<i>IAS 17 – Leasingy</i>	<i>125</i>
	<i>IFRS 16 – Leasingy</i>	<i>146</i>
8	Dlouhodobé investice	167
	<i>IAS 40 – Investice do nemovitostí</i>	<i>167</i>
9	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	175
	<i>IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti</i>	<i>175</i>
10	Zásoby	183
	<i>IAS 2 – Zásoby</i>	<i>183</i>
11	Biologická aktiva	191
	<i>IAS 41 – Zemědělství</i>	<i>191</i>

12	Finanční nástroje	203
	<i>IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování</i>	204
	<i>IFRS 9 – Finanční nástroje</i>	205
	<i>IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování</i>	230
	<i>IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování</i>	231
13	Vlastní kapitál, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	239
	<i>Konceptní rámec</i>	239
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	241
	<i>IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování</i>	242
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	244
14	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	247
	<i>IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva</i>	247
15	Závazky vůči zaměstnancům	263
	<i>IAS 19 – Zaměstnanecké požitky</i>	263
16	Daně ze zisku	267
	<i>IAS 12 – Daně ze zisku</i>	267
17	Státní dotace	287
	<i>IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory</i>	287
18	Výnosy ze smluv se zákazníky	293
	<i>IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky</i>	293
19	Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka	321
	<i>IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky</i>	321
20	Výkaz peněžních toků	331
	<i>IAS 7 – Výkaz peněžních toků</i>	331
21	Komentář k účetním výkazům	341
	<i>IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky</i>	341
	<i>IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby</i>	343
	<i>IFRS 8 – Provozní segmenty</i>	347
	<i>IAS 10 – Události po rozvahovém dni</i>	352
	<i>IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran</i>	354

Předmluva

Vážení čtenáři, kniha, jejíž páté, 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. 3. 2017, zahrnuje i nově přijaté standardy či aktualizace standardů, které vstoupí v platnost od roku 2019. 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 (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities – IFRS for SMEs). 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. Použití IFRS pro individuální účetní závěrky společností upravuje § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále Zákon o účetnictví), § 23b upravuje užití IFRS v konsolidaci. Národní úprava českého účetnictví postupně vstřebává řadu prvků obsažených v IFRS a dá se předpokládat, že tento proces bude v budoucnu nadále pokračovat.

Cíl publikace

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

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.

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.

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 Kavříkovi, Ph.D., doc. Davidovi Procházkovi, Ph.D., a Ing. Janu Novotnému.

„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 a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴ Poznámka k překladu:

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

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

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

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

1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

1.2.1 Stručné shrnutí dosavadního vývoje

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

I. Období od roku 1973 do roku 2000

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

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

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

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

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

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

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

II. Období po roce 2000

Na sklonku roku 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury instituce vydávající mezinárodní standardy. Bylo rozhodnuto uspořádat IASC jako samostatnou organizaci ve formě nadace (s ohledem na dosavadní i budoucí způsob financování), která bude řízena 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 16). Termín IFRS se rovněž používá v obecnější rovině – zahrnuje jak jednotlivé standardy (IAS, IFRS), tak i interpretace (SIC a interpretace IFRIC – viz dále), v podstatě tedy obsah celého každoročně vydávaného svazku mezinárodních standardů a interpretací k nim. V souladu s tím bude zkratka IFRS používána i v této publikaci – tedy jako obecný pojem zahrnující všechny složky standardů.

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

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

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

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

Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IFRS Interpretations Committee

Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations Committee), dříve 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. Správcí nadace IFRS Foundation mohou zástupcům regulačních institucí umožnit účastnit se zasedání interpretačního výboru a vyjadřovat svá mínění (bez hlasovacího práva). V současné době jsou zvolenými pozorovateli IOSCO (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry) a Evropská komise. Zasedání IFRIC jsou, stejně jako zasedání IASB, většinou veřejnosti přístupná.

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

Postup tvorby standardů

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

Tabulka č. 1

Proces tvorby standardů	
1.	Návrh tématu (projektu): <ul style="list-style-type: none"> - podání návrhu (návrhy témat z nejrůznějších zdrojů zpracovávají zaměstnanci IASB a předkládají IASB), - IASB zváží realizaci projektu z hlediska relevantnosti tématu pro uživatele IFRS, z hlediska dostupnosti zdrojů, posoudí, zda v rámci IFRS již neexistuje vodítko k řešení daného problému, zda projekt přispěje k procesu konvergence mezi IFRS a US GAAP apod., - agenda je diskutována s Poradním sborem IFRS (IFRS Advisory Council).
2.	Zpracování plánu schváleného projektu: <ul style="list-style-type: none"> - rozhodnutí, zda bude projekt zpracován ve spolupráce s tvůrci jiných standardů (nejčastěji ve spolupráci s výborem FASB), - jmenování vedoucích a členů výzkumného týmu odpovědného za řešení projektu, případně jmenování konzultantů, - zpracování plánu projektu výzkumným týmem.
3.	Zpracování a publikace diskusního materiálu (Discussion Paper), který obsahuje celkový přehled řešených otázek, možné přístupy k jejich řešení a předběžná stanoviska k řešení ze strany IASB a autorů projektu. Diskusní materiál obsahuje obvykle také časově omezenou výzvu k nejširší odborné veřejnosti ke komentářům. V této fázi jsou často organizovány veřejnosti přístupné diskuse k jednotlivým problémům. V některých případech však k publikování diskusního materiálu nemusí dojít.

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

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

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

1.2.2 Cíle a strukturování IFRS

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

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

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

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

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

Ve spolupráci s tvůrci národních účetních standardů je třeba harmonizovat celý komplex IFRS s národními účetními standardy jednotlivých zemí, vždy je však nutno dbát na to, aby bylo přijato 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 výsledky výzkumu IASB, který byl proveden v roce 2016.

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

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

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

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

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

Tabulka č. 3

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

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

Tabulka č. 4

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

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

Struktura obsahu jednotlivých standardů

Jednotlivé standardy obvykle zachovávají následující formální strukturu.

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

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

Koncepční rámec účetního výkaznictví – východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Koncepční rámec účetního výkaznictví

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

Tabulka č. 5 Současná struktura Koncepčního rámce IFRS

Číslo kapitoly	Název kapitoly	Poznámka
1.	Cíl účetního výkaznictví pro obecné účely	Nová, přepřpracovaná součást Koncepčního rámce
2.	Koncept vykazující jednotky	Kapitola není součástí platného Koncepčního rámce, je však rozpracovaná v draftu ED/2015/3.
3.	Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací	Nová, přepřpracovaná součást Koncepčního rámce.
4.	Koncepční rámec (1989): <ul style="list-style-type: none"> • základní předpoklady • prvky účetních výkazů • rozpoznání (uznání) prvků účetních výkazů • oceňování prvků účetních výkazů • koncept uchování kapitálu 	Zbývající text z původního Koncepčního rámce z roku 1989. Pozn.: Nová verze uvedených tematických okruhů je rozpracována v draftu ED/2015/3.

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

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

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

V Koncepčním rámci je vymezen:

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

2.1 Role Koncepčního rámce, uživatelé a cíle účetní závěrky

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

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

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

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

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

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

2.2 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

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

Akruální báze

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

Předpoklad trvání účetní jednotky

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

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

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

Periodicita vykazování

Účetním obdobím je jeden rok (kalendářní či hospodářský). Účetní výkazy se sestavují 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 úplné zobrazení skutečnosti

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

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

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

2.3 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje dvě hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky:

- relevanci;
- věrnost, úplnost zobrazení.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.4 Definice a rozpoznání⁷ základních prvků účetní závěrky

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

Základními prvky účetní závěrky jsou:

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

2.4.1 Definice aktiva

Aktivum využívané účetní jednotkou má tyto znaky:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.4.2 Definice závazku

Závazek je současnou povinností:

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

Závazek je uznán a vykázán v rozvaze:

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

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

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

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

2.4.3 Vlastní kapitál

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

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

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

2.4.4 Výnosy a náklady

a) Výnosy (Incomes)

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

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

Income (překládaný jako výnos) se skládá z:

- revenues;
- gains.

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

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

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

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

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

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

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

b) Náklady (Expenses)

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

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

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

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

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

2.5 Oceňování – základní koncepce

2.5.1 Výchozí koncepce oceňování

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aktivní trh je definován následujícími atributy:

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

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

2.5.2 Pojetí kapitálu a uchování kapitálu (uchování podnikové podstaty)

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

Koncepční rámec rozlišuje dvě pojetí uchování kapitálu:

- finanční pojetí,
- produkční pojetí.

Finanční pojetí uchování kapitálu

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

Produkční (fyzické) pojetí uchování kapitálu

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

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

Shrnutí kapitoly

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

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

Oceňovací přístupy užívané v IFRS

Průřezový přehled oceňovacích přístupů v jednotlivých standardech

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.1.1 Ocenění vycházející z pořizovacích nákladů nebo jejich odhadu

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

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

podmínky k užití a je na místě, kde je jeho užití zamýšleno), přestane být hodnota aktiva zvyšována o další náklady související s používáním či skladováním aktiva (výjimku představují náklady přinářející technické zhodnocení aktiva, viz dále). Výhodou tohoto nejčastěji užívaného ocenění je, že se jedná o průkaznou částku, založenou na konkrétní, uskutečněné tržní transakci.

Oceňovací problém je zde soustředěn na rozpoznání veškerých nákladů nutných k tomu, aby bylo aktivum způsobilé přinášet užitek, a na jejich zahrnutí do ceny aktiv. Kromě položek, o jejichž začlenění není většinou pochyb, neboť přímo souvisejí s pořízením daného aktiva, se mohou vyskytnout problémy (zahrnutí úroků do pořizovacích nákladů, alokace nákladu vynaloženého společně na pořízení více druhů aktiv – například dopravné apod.). Podstata těchto problémů se odvíjí od konkrétních skupin aktiv a je řešena v rámci standardů, které jsou těmto konkrétním segmentům aktiv věnovány (například *IAS 2 – Zásoby*, *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*), problematice aktivace výpůjčních nákladů je věnován samostatný standard *IAS 23 – Výpůjční náklady*.

Zvláštním případem je **pořízení aktiva směnou**. V tomto případě je nutno posoudit, zda má směnná transakce komerční povahu. Transakce má *komerční povahu*, pokud:

- peněžní toky očekávané od získaného aktiva (po zdanění) jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum (odlišná mohou být rizika spojená s očekávanými peněžními toky, rozvržení peněžních toků v čase či jejich částky); nebo
- v důsledku směny se změní očekávané přínosy z určité činnosti (činnosti); a
- výše uvedené rozdíly významně ovlivňují fair value směřovaných aktiv.

V těchto případech vznikne účetní jednotce směnou zisk/ztráta – jedná se tedy o komerční transakci. Pokud je anticipovaný zisk či ztráta ve vztahu k rozdílným hodnotám směřených aktiv významný, ocení účetní jednotka získanou položku aktiv ve vyšší fair value aktiva při směně získaného nebo předaného aktiva v závislosti na tom, která hodnota je spolehlivěji zjištělná, pokud ani jednu z těchto hodnot nelze spolehlivě stanovit, použije se k ocenění účetní hodnota poskytnutého aktiva. Z uvedené úpravy je patrná snaha zjistit výsledek dosažený směnou. Ocenění ve fair value se nepoužije v případě, že směnná transakce nemá komerční povahu.

Aktiva vyrobená či vyráběná jsou obvykle oceňována na základě ocenění na výrobu vynaložené spotřeby (tedy vlastními náklady výroby – IFRS i zde užívají termín costs).

V případě vyrobeného aktiva je již vazba k tržnímu ocenění zprostředkována a váže se k pořizovacím nákladům (cenám) aktiv, které byly při výrobě spotřebovány či opotřebovány. Mezi jejich pořízením a spotřebou může být určitá časová prodleva, v případě dlouhodobých aktiv dosti významná. Tato cena je tedy již cenou, kterou je možno označit za cenu historickou, přestože je využita k ocenění nabývaného aktiva. V důsledku ocenění ve vlastních nákladech je do ocenění vyráběných aktiv zahrnuto ocenění spotřebovaných aktiv pořizovaných v různých obdobích, což vede k nesourodosti sčítaných položek.

Problémem je rovněž alokace nepřímých nákladů do ocenění vyráběných aktiv. Oceňování ve vlastních nákladech je řešeno zejména v rámci *IAS 2 – Zásoby*. Ostatní standardy zabývající se aktivy, která lze pořídit ve vlastní režii, definují obdobné přístupy jako *IAS 2*, ale jsou v oblasti formulace požadavků na ocenění méně podrobné; při oceňování aktiv pořízených ve vlastní režii je tedy třeba řídit se v praxi zejména standardem *IAS 2* (zejména v případě aktiv upravovaných standardy: *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*,¹³ *IAS 38 – Nehmotná aktiva*).

Obecně lze ve standardech užívaná východiska pro zjištění pořizovacích nákladů vyráběných aktiv shrnout následovně:

13 *IAS 16* na *IAS 2* v této oblasti explicitně odkazuje.

- **Výrobní náklady**

Do hodnoty aktiv smějí být zahrnuty jen účelně vynaložené náklady, nepřipouští se zvyšování ocenění o náklady neproduktivně vynaložené (jako je zbytečné množství odpadu, ztráty v důsledku nevytížení výrobních kapacit apod.).

- **Správní režie**

Správní režie je do ocenění aktiv zahrnována pouze ve velice výjimečných případech (pokud účetní jednotka prokáže účelovou vazbu konkrétní položky správní režie s pořízením aktiva).

- **Odbytová režie**

Odbytové náklady (např. reklama, náklady na průzkum trhu, náklady na kontakty se zákazníky apod.) do hodnoty vyráběných aktiv nesmějí být aktivovány v žádném případě, byť by pro účely vnitropodnikového řízení a rozhodování byla jejich aktivace (například v zakázkové výrobě) užitečná.

Aktiva bezúplatně nabytá jsou oceňována na bázi odhadu jejich tržní ceny, případně výrobních nákladů, ke dni pořízení. Zde se významně zvyšuje míra neurčitosti v ocenění aktiv i možnost průniku subjektivních manipulací do ocenění pořizovaného aktiva. Obtížnost ocenění závisí i na charakteru aktiva: zda se jedná o aktivum, s nímž je běžně obchodováno, či naopak, zda má aktivum natolik speciální charakter, že tržní cena tohoto aktiva není běžně známa.

Při hodnocení objektivnosti a průkaznosti uvedených variant určení pořizovací ceny případně výrobních nákladů lze konstatovat, že v případě nákupu aktiva je cena „potvrzena“ trhem. Pokud jde o ocenění vyrobeného aktiva, je problémem ocenění zejména zdůvodněnost a objektivnost alokace režijních nákladů na kalkulační jednice, toto ocenění je navíc ovlivněno postupem při ocenění spotřeby aktiv (metodou odpisování, metodou ocenění spotřeby materiálu). V případě bezúplatného nabytí aktiva je situace nejméně průkazná, neboť aktivum musí být oceněno na bázi odhadu jeho tržní ceny.

Hodnotíme-li „aktuálnost“ ocenění (aktuálním oceněním je míněno ocenění, které odráží současné podmínky trhu), je nejméně aktuální ocenění vyráběných aktiv ve vlastních nákladech, které vycházejí z ceny spotřebovávaných aktiv.

3.1.1.1 Aktivace výpůjčních nákladů

IAS 23 – Výpůjční náklady

3.1.1.1.1 Předmět standardu IAS 23, výchozí definice

Standard *IAS 23 – Výpůjční náklady* upravuje účetní zachycení nákladů, které účetní jednotka vynakládá v souvislosti se získáním a využíváním cizích zdrojů financování, zejména řeší podmínky, za nichž lze úroky a obdobné náklady aktivovat do pořizovacích nákladů (pořizovací ceny) aktiva.

Účetní zachycení výpůjčních nákladů (úroků apod.) musí být v souladu s principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům (matching principle). Půjčka (úvěr) na pořízení aktiv umožňuje účetní jednotce dosahovat výnosy v obdobích, kdy získaná aktiva užívá. Výdaje související s obdrženými půjčkami (úvěry) jsou zachyceny časově rozlišené jako náklady jednotlivých účetních období, v nichž je související aktivum využíváno.

Problém nastává, pokud je půjčka poskytnuta na pořízení aktiva (či aktiv), jehož doba pořizování je významně dlouhá, tato doba není ve standardech nijak přesněji vymezena, a je tedy na účetní jednotce, aby dodržela princip přiřazování nákladů souvisejícím výnosům s ohledem

na významnost. Pořizované aktivum začne přinášet výnosy až po dokončení a uvedení do provozu. Vystává otázka aktivace (zahrnutí) výpůjčních nákladů vynaložených v období pořizování aktiva do pořizovací ceny (pořizovacích nákladů) aktiva a jejich „rozpouštění“ prostřednictvím odpisů do výsledku hospodaření až v obdobích, kdy bude aktivum přinášet výnosy v průběhu svého používání. Kladná odpověď na tuto otázku se na první pohled zdá jednoznačná. Způsob financování činnosti však mnohdy nedovoluje přesně určit, za jakým účelem byla půjčka sjednána. Využití vlastních či cizích zdrojů financování je vždy otázkou volby. Pokud například účetní jednotka pořizuje dvě totožná aktiva – jedno z vlastních zdrojů a jedno je financováno úvěrem –, je jasné, že přístup k ocenění obou aktiv není konzistentní. Stejně tak je ovšem možno pořídit v této situaci obě aktiva, aniž by existovala účelově na tuto akci poskytnutá půjčka, v témže období však může dojít k navýšení úvěrů například na financování běžné provozní činnosti.

Standard požaduje, aby za splnění určitých požadavků došlo k aktivaci výpůjčních nákladů do hodnoty pořizovaného aktiva. V rámci úvodních definic standard definuje aktiva, do jejichž ocenění je třeba úrok a ostatní výpůjční náklady zahrnout jako „způsobilá aktiva“.

Výpůjční náklady jsou úroky a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaložila ve spojení s vypůjčením finančních prostředků. Výpůjční náklady zahrnují nejen úroky z bankovních úvěrů a z půjček (krátkodobých i dlouhodobých), ale i vedlejší náklady vynaložené v souvislosti s uzavřením půjček (například poplatky bance za uzavření úvěrové smlouvy), amortizaci diskontů, nebo naopak premií snižujících náklady související s úvěry a půjčkami. Výpůjčními náklady jsou i finanční náklady vznikající při smlouvách o leasingu – cena finanční služby (definice a úprava této problematiky srov. *IFRS 16 – Leasingy*). Jako výpůjční náklady je nutno rozpoznat i kurzové rozdíly vznikající v cizí měně v rozsahu, v němž souvisejí s kurzovým přepočtem úrokových nákladů.

Způsobilé aktivum je definováno jako aktivum, které nezbytně vyžaduje značné období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo pro prodej.

Způsobilými aktivy mohou být dlouhodobá aktiva (hmotná i nehmotná) určená k budoucímu užívání (upravená v rámci IAS 16); investice do nemovitostí, ale i zásoby s dlouhou dobou výroby. Vyráběná aktiva s krátkou dobou výrobního cyklu či aktiva nakoupená a okamžitě připravená k užití se nemohou stát způsobilými aktivy.

3.1.1.1.2 Zásady účetního zachycení výpůjčních nákladů

Ve standardem určených případech je třeba výpůjční náklady aktivovat a dodržet podmínky aktivace výpůjčních nákladů určené standardem.

Podmínky aktivace výpůjčních nákladů

Do ocenění aktiva lze aktivovat jen ty výpůjční náklady, které souvisejí se zdroji financování získanými přímo **účelově** na pořízení daného aktiva. Podle interpretace standardu se jedná pouze o ty náklady, které by nevznikly, pokud by aktivum nebylo pořizováno. Tato podmínka umožňuje rozlišit účelově získané zdroje financování na pořízení aktiva od ostatních účetní jednotkou užívaných cizích zdrojů financování.

Výpůjční náklady je třeba aktivovat, souvisejí-li s akvizicí podniku, nebo v případě výstavby či výroby způsobilého aktiva, jsou-li zároveň splněny obecné podmínky definice aktiva – pravděpodobnost budoucího přínosu ekonomického prospěchu a spolehlivá ocenitelnost.

Pokud nejsou uvedené podmínky splněny, nelze výpůjční náklady aktivovat a tyto jsou zahrnuty do nákladů účetního období, s nímž časově souvisejí.

Určení výše nákladů způsobilých pro aktivaci

Určení výše aktivace výpůjčních nákladů nečiní problémy v případě, že je finanční zdroj opatřen přímo za účelem pořízení způsobilého aktiva (například úvěr na pořízení budovy).

Standard řeší v této souvislosti i situaci, kdy účetní jednotka obdrží prostředky určené k financování dříve, než nastane jejich čerpání na pořízení způsobilého aktiva. Pokud účetní jednotka prostředky dočasně investuje, musí při určování částky výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci odečíst výnos z investování od celkových výpůjčních nákladů.

Přímý vztah mezi pořizovaným aktivem a zdrojem financování však může být obtížně zjistitelný například v důsledku centrálního řešení finančních zdrojů v rámci účetní jednotky, nebo pokud dochází k přerozdělení finančních zdrojů mezi účetními jednotkami ve skupině. Pro určení částky výpůjčních nákladů vázících se k pořizovanému aktivu je pak nutno použít odhadu; jak takový odhad provést není ve standardu specifikováno.

Může nastat i situace, kdy jsou užívány souběžně různé zdroje financování na pořízení více způsobilých aktiv a k nim jsou vázány různé výše výpůjčních nákladů. Částka výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci se pak určuje prostřednictvím výpočtu míry aktivace. **Míra aktivace** je váženým průměrem výpůjčních nákladů, které vyplývají z nesplacených půjček účetní jednotky, účelově spjatých s pořizováním způsobilých aktiv. Při výpočtu míry aktivace je nutno vyloučit půjčky, které jsou účelově vázány přímo na pořízení konkrétního způsobilého aktiva. Míra aktivace je následně vztahena k ostatním nákladům na pořízení způsobilých aktiv – tedy k průměrné výši ocenění jednotlivých pořizovaných aktiv v průběhu účetního období; čím je výpočet průměrného stavu hodnoty způsobilých aktiv přesnější, tím lépe.

Částka výpůjčních nákladů aktivovaná během období – určená na základě výpočtu míry aktivace – nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů v daném období skutečně zaplacených.

Doba aktivování výpůjčních nákladů

Aktivace vynaložených výpůjčních nákladů do pořizovacích nákladů způsobilého aktiva **začíná** v okamžiku, kdy začnou být vynakládány pořizovací náklady na způsobilé aktivum a když fakticky jeho pořizování začne – tedy když probíhají nezbytné činnosti směřující k jeho zamýšlenému použití. Mezi činnosti, které indikují zahájení pořizování aktiva, patří nejen činnosti spojené s fyzickou výstavbou aktiva, ale i technické a administrativní práce spojené se získáním povolení před zahájením fyzické výstavby; náklady na ně vynaložené jsou součástí pořizovacích nákladů.

Částka výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci určená na základě **výpočtu míry aktivace** je aktivu přiřazena na základě zjištěné průměrné účetní hodnoty způsobilého aktiva v daném období.

Pokud dojde k **přerušení výstavby** (pořizování) aktiva (tedy k přerušení aktivních činností směřujících k připravení aktiva do stavu, kdy bude způsobilé přinášet užitek), přeruší se rovněž aktivace výpůjčních nákladů. Prostoje při výstavbě (pořizování) aktiva nemohou tudíž zvýšit prostřednictvím aktivace úroků hodnotu pořizovaného aktiva. Za přerušení výstavby se nepovažují technologicky nezbytná období klidu. Aktivace úroků tedy naopak pokračuje i v obdobích, kdy dochází například ke zrání zásob, či v obdobích, kdy je například nutno přerušit stavbu v důsledku nepříznivých klimatických podmínek (například zastavení práce v zimním období).

Ukončení aktivace výpůjčních nákladů nastává v okamžiku, kdy jsou dokončeny veškeré nezbytné, podstatné činnosti pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho použití nebo prodej. Pro určení tohoto okamžiku je rozhodující, zda aktivum již je připraveno k zamýšlenému používání. Jedná se o okamžik dokončení fyzické výstavby aktiva, i když ještě mohou probíhat dokončovací práce, které však nejsou z hlediska použitelnosti aktiva podstatné (jako příklad je uváděna výzdoba budovy apod.). Rovněž obvyklé administrativní práce ještě mohou pokračovat. Pokud je ukončováno aktivum po částech, které jsou samostatně použitelné, je aktivace prováděna odděleně po jednotlivých částech.

Příklad č. 1

Účetní jednotka pořizuje tři dlouhodobá aktiva (doba výstavby překračuje u každého z nich dva roky).

Počáteční a konečné stavy pořizovaných aktiv v roce 2xx1:

- aktivum A1 – hodnota na začátku období 140 000, na konci období 200 000 (průměrná účetní hodnota v průběhu účetního období 170 000)
- aktivum A2 – hodnota na začátku období 90 000, na konci období 100 000 (průměrná účetní hodnota v průběhu účetního období 95 000)
- aktivum A3 – hodnota na začátku období 20 000, na konci období 60 000 (průměrná účetní hodnota v průběhu účetního období 40 000)

Předpokládejme, že účetní jednotka měla na pořízení způsobilých aktiv A1, A2 a A3 tři úvěrové zdroje:

Zdroj	Nesplacený závazek 31. 12. 2xx1	Výpůjční náklady za rok 2xx1
I. úvěr	100 000	12 000
II. úvěr	80 000	10 320
III. úvěr	30 000	3 300

A1 je financováno za tímto účelem získaným úvěrem I.

Další dva úvěry (II. a III.) byly použity na financování ostatních dvou aktiv.

Míra aktivace = $(10\,320 + 3\,300) / (80\,000 + 30\,000) = 0,1238 \dots$ tedy 12,38 %

V případě aktiva A1 bude do jeho účetní hodnoty zahrnuta částka úroku 12 000 z účelově poskytnutého úvěru I.

Průměrná účetní hodnota aktiva A1 je 170 000 a nesplacený úvěr I. je pouze ve výši 100 000. To znamená, že zbytek účetní hodnoty aktiva byl kryt z vlastních zdrojů, respektive dalšími dvěma úvěry (II. a III.).

Do hodnoty aktiva A1 lze zahrnout maximálně částku úroků: $0,1238 \times 70\,000 = 8\,666$

Do hodnoty aktiva A2 lze zahrnout maximálně částku úroků: $0,1238 \times 95\,000 = 11\,761$

Do hodnoty aktiva A3 lze zahrnout maximálně částku úroků: $0,1238 \times 40\,000 = 4\,952$

Celkem 25 379

Skutečně zaplacené úroky z úvěrů II. a III. však byly pouze 13 620, což je maximální výše úroků, která lze podle standardu aktivovat. Proto nelze aktivovat úroky ve výši vypočtených částek.

Do hodnot aktiva A1 bude zahrnuta částka úroků:

$[13\,620 / (70\,000 + 95\,000 + 40\,000)] \times 70\,000 = 4\,650,73$

celkem $12\,000 + 4\,650,73 = 16\,650,73$

Do hodnoty aktiva A2 bude zahrnuta částka úroků:
 $[13\,620 / (70\,000 + 95\,000 + 40\,000)] \times 95\,000 = 6\,311,71$

Do hodnoty aktiva A3 bude zahrnuta částka úroků:
 $[13\,620 / (70\,000 + 95\,000 + 40\,000)] \times 40\,000 = 2\,657,56$

Shrnutí problematiky aktivace výpůjčních nákladů

Základním cílem standardu je určit takové podmínky účetního zachycení úroků, které umožní dodržení akruálního principu a principu přiřazování nákladů souvisejícím výnosům. Pro aktivaci úroků do pořizovacích nákladů aktiva je třeba splnění řady podmínek specifikovaných ve standardu.

V České republice se účetní jednotky mohou v současné době v případě dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv rozhodnout, zda budou úroky z účelově poskytnutých úvěrů zahrnovat do pořizovací ceny, či nikoliv. Aktivovat lze pouze úroky zaplacené v průběhu pořizování aktiva, v okamžiku zařazení aktiva do používání se úroky aktivovat přestávají. Aktivace úroků není dále spojována s žádnými podmínkami.

České předpisy se nezabývají případy, kdy se několik různých zdrojů financování podílí na financování více dlouhodobých aktiv současně. Rovněž není ošetřen případ, kdy je výstavba (pořizování) aktiva přerušeno. Do hodnoty zásob se úroky aktivovat nesmějí za žádných okolností. Úprava provedená standardem je oproti českým účetním předpisům velice podrobná a precizní.

3.1.1.2 Ocenění aktiv a závazků v amortizovaných nákladech (metodou současné hodnoty)

Standarty využívají metodu ocenění současnou hodnotou poměrně často – například pro účely testování, zda nedošlo ke snížení hodnoty aktiv (viz IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*); současná hodnota je rovněž užívána jako nástroj určení fair value, není-li dostupná tržně určená cena (viz dále).

Ocenění pohledávek a závazků (finančního i nefinančního charakteru) držených do splatnosti respektuje dle IFRS působení faktoru času. Závazky (včetně rezerv) a pohledávky držené do splatnosti jsou oceňovány zásadně v odúročené hodnotě (výjimkou je část finančních pohledávek a závazků, které jsou přeceňovány na fair value), a to kontinuálně od okamžiku svého vzniku. Diskontování není nutné pouze v případě, že působení faktoru času je nevýznamné, což může přicházet v úvahu u závazků a pohledávek krátkodobého charakteru. Ocenění odúročenou hodnotou budoucích peněžních toků prostřednictvím zjištěného vnitřního výnosového procenta, které je využíváno k ocenění zejména dlouhodobých pohledávek, závazků a ostatních finančních nástrojů držených do splatnosti, je označováno jako **metoda amortizovaných nákladů** (amortized cost method) nebo jako **metoda zůstatkové ceny**.

Pohledávky a závazky se v účetnictví zachytí v okamžiku rozpoznání odúročené, postupem času je jejich hodnota zvyšována (metodou efektivní úrokové míry) o časově adekvátní nákladový úrok v případě závazku, či výnosový úrok v případě pohledávky, takže v okamžiku splatnosti jsou oceněny právě nominální (jmenovitou) hodnotou, která bude uhrazena. Promítnutí faktoru času umožní časově rozlišit úrok náležející (na základě principu věčné a časové souměřitelnosti nákladů a výnosů a akruálního principu) do jednotlivých účetních období, v nichž jsou zdroje (v případě závazků) užívány, či v nichž účetní jednotka peníze třetí straně půjčuje například odložením splatnosti pohledávky.

Metoda amortizovaných nákladů se rovněž používá například v případě účetního zachycení kuponových dluhopisů držených do splatnosti, kdy pořizovací náklady jsou rozdílné od jeho nominální hodnoty – dluhopis je prodán (v okamžiku emise) se slevou (diskontem) nebo s premii. Sleva i diskont se rozpouštějí do jednotlivých období (jak u emitenta, tak u investora) stejně, jako je tomu s úrokem ve výše uvedeném případě.

Jak ocenění na bázi amortizovaných nákladů, tak ocenění současnou hodnotou jsou postaveny na respektování faktoru času formou diskontování budoucích čistých peněžních toků (metoda efektivní úrokové míry). Často jsou obě označení zaměňována. Tyto dva přístupy se však liší – pokud chápeme význam slovního spojení „současná hodnota“ ve smyslu hodnota odrážející současné tržní podmínky. Například ocenění dluhopisu drženého do splatnosti metodou amortizovaných nákladů bude vycházet při určení úrokové míry (vnitřního výnosového procenta) z pořizovacích nákladů a budoucích smluvených peněžních toků, které z dluhopisu jeho držitel obdrží – tedy v podstatě z tržních podmínek platných ke dni prvotního ocenění dluhopisu. Naopak při ocenění dluhopisu k obchodování v případě, že není k dispozici cena dluhopisu kótovaná na aktivním trhu, se bude při každém ocenění stanovovat tržně určená úroková míra, která umožní prostřednictvím výpočtu současné hodnoty dluhopisu určit fair value dluhopisu – tedy hodnotu, kterou dluhopis má v současné době a za kterou by mohl být například prodán.

V dalším textu bude užíváno převážně termínu současná hodnota, protože je toto označení již vžito, a upřesnění, že se jedná o amortizované náklady (tedy ocenění bez promítnutí současných tržních parametrů) bude uvedeno v rámci některých kapitol formou poznámky. Obě metody budou rozlišeny zejména v kapitole věnované finančním nástrojům, kde by mohlo dojít k obsahové záměně.

Protože promítnutí faktoru času metodou efektivní úrokové míry je v ČR zatím využíváno často spíše ekonomy zabývajícími se financováním, hodnocením efektivnosti projektů apod., ale v běžné účetní praxi se s ní nemusí každý běžně setkávat, uvedeme na tomto místě postup výpočtu.

Hodnota peněz v čase není konstantní. Ignorovat v účetnictví časovou hodnotu peněz znamená podstatným způsobem oslabit vypovídací schopnost účetních výkazů. Extrémním případem, který vyžaduje specifický přístup, je případ hyperinflace. IFRS tento problém řeší v samostatném standardu IAS 29 – *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách*. V české ekonomice však tento případ nenastává, a tak jej můžeme ponechat stranou.

Změny hodnoty peněz v čase se odrážejí v úrocích. Uložíme-li v bance v lednu 100 peněžních jednotek na tříprocentní roční úrok, na konci roku nám banka připiše úrok v hodnotě $0,03 \times 100$; celková částka, kterou si můžeme vyzvednout, bude tedy 103.

**Budoucí hodnota uložených peněz = současná hodnota uložených peněz $\times (1 + i)$,
kde i představuje úrokovou sazbu, kterou nám banka nabízí jako odměnu za uložení peněz.**

Peníze můžeme z banky vyzvednout snad s dobrým pocitem, že jsme předešli jejich inflačnímu znehodnocení. Peníze lze také v bance ponechat i s připsaným úrokem na více let. Částka uložená v bance se díky připsání úroků z uplynulého období zvýší. Banky obvykle připisují úroky vždy na konci roku.

V tomto případě je třeba vyjít při výpočtu úroků z částky pravidelně se zvyšující o připsané úroky na konci roku, tzv. složené úročení:

Budoucí hodnota v roce 2 (x_2) = $\underbrace{\text{současná hodnota uložených peněz v roce 1 } (x_0) \times (1 + i) \times (1 + i)}$

Současná hodnota peněz po připsání úroků na konci roku 1 (x_1)

Budoucí hodnotu (x_n) po n letech lze vyjádřit: $x_n = x_0 \times (1 + i)^n$

Současnou hodnotu (x_0) lze vyjádřit: $x_0 = \frac{x_n}{(1 + i)^n}$

Úrokovou sazbu zjistíme následovně: $i = \sqrt[n]{\frac{x_n}{x_0}} - 1$

Potřebujeme-li zjistit délku období (n), které je třeba, aby se částka x_0 zhodnotila na úroveň x_n při dané úrokové sazbě i , musíme si pomoci logaritmováním výrazu:

$$n = \frac{\ln x_n - \ln x_0}{\ln(1 + i)}$$

Následující příklad ilustruje využití metody pro zachycení závazku z obchodního styku s odloženou dobou splatnosti.

Příklad č. 2

Dodavatel dodal 1. 1. 2xx1 zboží. Faktura, kterou zaslal odběrateli na částku 800, je podle smlouvy splatná za dva roky.

Řešení účetního zachycení u odběratele:

Odběratel získal od dodavatele zboží obchodní úvěr na dva roky. Pokud by si půjčil tuto částku v bance, musel by uhradit (vzhledem ke své současné situaci) úrok 12 % ročně. Tuto úrokovou míru tedy použije pro odúročení závazku a zjištění jeho současné hodnoty.¹⁴ Předpokládejme dále, že nakoupené zboží bylo do konce účetního období prodáno za 850 v hotovosti.

Současná hodnota závazku 1. 1. 2xx1:	$800 / (1 + 0,12)^2 =$	638
Současná hodnota závazku k 31. 12. 2xx1	$638 \times 1,12 =$	715
Časově příslušný úrok (1. rok)		77
Současná hodnota závazku k 31. 12. 2xx2	$715 \times 1,12 =$	800
Časově příslušný úrok (2. rok)		85

Účetní zachycení v roce 2xx1:

Dlouhodobé závazky vůči dodavatelům	Zboží	Náklady na prodané zboží
1) 638	1) 638	2) 638
4) 77		
3) 850	4) 77	3) 850
Peníze	Úroky	Tržby za zboží

¹⁴ Přesněji amortizovaných nákladů.

Vliv na rozvahu k 31. 12. 2xx1			
Aktiva		Pasiva	
		HV	135
Peníze	850	Dodavatelé	715
Celkem	850	Celkem	850

Vliv na výsledovku za 2xx1			
Prodané zboží	638	Tržby za zboží	850
Hrubá marže	212		
Úroky	77		
Zisk celkem	135		

Účetní zachycení v roce 2xx2:

Dlouhodobé závazky vůči dodavatelům		Úroky	
2) 800	PZ 715	1) 85	
	1) 85		
Peníze			
PZ 850	2) 800		

3.1.2 Ocenění pořizovaných aktiv (závazků) ve fair value

Při pořízení lze jako alternativu k ocenění v pořizovacích nákladech užít rovněž ocenění na bázi fair value. Požadavek na ocenění aktiv ve fair value již při prvotním rozpoznání je v rámci IFRS zatím vznesen pouze v případě finančních nástrojů (*IFRS 9 – Finanční nástroje*) a v případě biologických aktiv (*IAS 41 – Zemědělství*). Standardy věnované finančním nástrojům a standard upravující biologická aktiva se dříve při zjišťování fair value odlišovaly přístupem k transakčním nákladům (podrobněji si problematiku objasníme v samostatných kapitolách, které jsou těmto oblastem věnovány). Po vydání *IFRS 13 – Oceňování ve fair value* v květnu 2011 s platností od roku 2013 byly přístupy ke zjištění fair value zobecněny a sjednoceny. Vzhledem k tomu, že se ocenění ve fair value k okamžiku prvotního rozpoznání v rámci standardů zatím nepoužívá, až na výše uvedené výjimky, budeme se požadavkům standardu IFRS 13 komplexně věnovat až v další subkapitole, v rámci výkladu oceňování k bilančnímu dni, kdy je ocenění ve fair value mnohem frekventovanější.

3.2 Oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků

Důležitým momentem v průběhu držení aktiv a existence závazků, ve kterém dochází k řešení oceňovacího problému, je okamžik **sestavení účetní závěrky**. Účetní závěrka by měla podávat věrný obraz o finančně-majetkové situaci účetní jednotky. Kvalita ocenění aktiv a závazků je zde klíčovou záležitostí.

Účetní jednotka může teoreticky využít všechny báze definované v Koncepčním rámci. Všechny oceňovací báze mohou být vyčísleny v aktuální kupní síle peněžní jednotky, nebo v přepočtu na pevnou kupní sílu peněz (to znamená s úpravou o vliv inflace) – přepočtení na pevnou kupní sílu však není standardy vyžadováno; od roku 2005 byl zrušen *IAS 15 – Informace odrážející dopady měnících se cen*, který se této problematice věnoval, ale zřejmě vzhledem k pracnosti jeho realizace v praxi nebyla jeho aplikace povinná (byl jediným „nepovinným“ standardem).

Vzhledem k úpravě konkrétních oblastí v jednotlivých standardech stojí však proti sobě v současnosti zejména dvě koncepty ocenění aktiv a závazků k bilančnímu dni:

- oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen;
- oceňování položek účetní závěrky na bázi fair value.

3.2.1 Oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen

Oceňování na bázi **historické ceny** je založeno na výši nákladů spojených s pořízením aktiva a na dalším setrvání na bázi této ceny. Historické ceny tedy vycházejí z pořizovacích nákladů, jejichž obsah byl vyložen v předešlé kapitole. Tato oceňovací báze je rovněž označována termínem historické náklady. Pojem historická cena je však již vžit, a proto jej budeme v dalším textu užívat.

Výhodou oceňování na bázi historických cen je průkaznost, poměrně snadná realizovatelnost (nízká pracnost a nákladnost) a vysoká míra eliminace průniku subjektivních vlivů do oceňování. Míra uplatnění uvedených vlastností však závisí na způsobu, jakým bylo aktivum pořízeno.

Mezi nevýhody oceňování historickou cenou patří jejich vazba na minulost. Historické ceny mají rovněž velice slabou vypovídací schopnost u těch skupin aktiv, jejichž hodnota přestává být závislá na prvotním vstupním nákladu. Tato aktiva se v průběhu času zhodnocují nezávisle, nebo se slabou závislostí na činnosti účetní jednotky a jí vynakládaných nákladech.

Při oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen lze historickou cenu pouze snižovat.

Historický model oceňování vychází z ocenění aktiva v okamžiku pořízení a neumožňuje v účetnictví zachytit zvýšení cen aktiv. Podhodnocení původní (historické) ceny oproti současné tržní ceně způsobuje zejména inflace, u určité části aktiv dochází však také v průběhu jejich držení ke zvýšení hodnoty (zejména významný je tento problém u finančních aktiv, nemovitostí a do jisté míry i u biologických aktiv), které je pouze důsledkem minulých (správných) rozhodnutí (o pořízení těchto aktiv) a v současné době již není spojeno, nebo je spojeno jen volně, s vynakládanými náklady. Na změny tržních cen působí ještě celá řada obtížně identifikovatelných a odlišitelných faktorů, které lze souhrnně označit jako určité výkyvy trhu (výkyvy nabídky a poptávky). Využití historických cen může vést v případě růstu tržních cen ke skryté erozi podnikové podstaty – zisk bude vykázán, aniž by bylo zabezpečeno financování prosté reprodukce.

Historická cena je snižována:

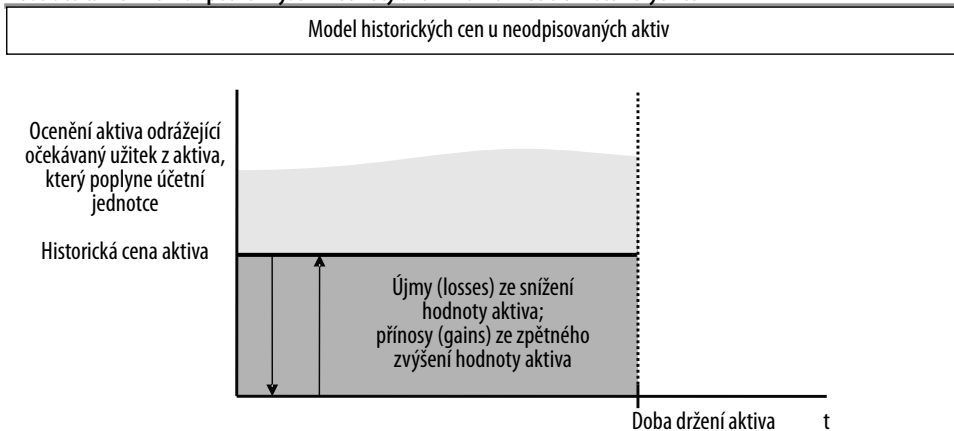
- v důsledku alokace pořizovacích nákladů dlouhodobých aktiv do jednotlivých období, kdy aktivum přináší efekt a opotřebovává se (odpisy dlouhodobých aktiv); nebo
- pokud dojde ke zhoršení užitečnosti aktiva.

Účetní ocenění aktiv by mělo vystihovat užitky od aktiva očekávané. Pokud dojde k tomu, že očekávané užitky, které z aktiva poplynou v budoucnu, jsou nižší, než jeho účetní ocenění, je nutno účetní ocenění snížit v souladu se zásadou opatrnosti a s akruálním principem.

Snížení historické ceny je promítáno do nákladů a snižuje výsledek hospodaření; pokud pominou důvody pro snížení hodnoty (např. tržní hodnota aktiva se zvýší), dochází **zpětně ke zvýšení účetního ocenění** – maximálně však do výše původních (amortizovaných, odepsaných) pořizovacích nákladů. Toto zpětné zvýšení hodnoty aktiv, které umožňují IFRS, je jedním z bodů, v nichž se IFRS odlišují od US GAAP, které zpětné zvýšení hodnoty aktiv při jejich ocenění historickou cenou konzervativně odmítají. Praktický účetní postup, který umožní jednoduchou

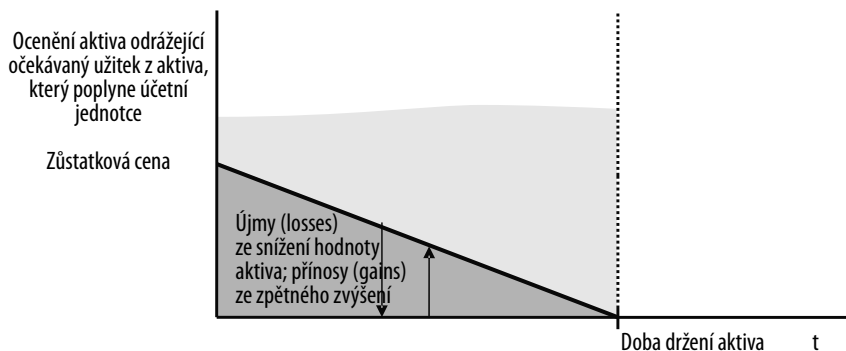
realizaci snížení účetní hodnoty aktiva i její zpětné zvýšení, využívá k zachycení snižování, resp. zpětného zvyšování hodnoty vedlejších účtů opravných (účty opravných položek k jednotlivým syntetickým účtům s patřičným analytickým rozčleněním), standardy se ovšem „účetně-technickému“ způsobu provedení snížení hodnoty nevěnují.

Ilustrace č. 1 Snížení a zpětné zvýšení hodnoty aktiv v rámci modelu historických cen



Pole, v němž se může pohybovat účetní ocenění

Model historických cen u odpisovaných aktiv užívaný v IAS 16 a IAS 38
(pozn.: oba standardy však umožňují i fair value model)



Pole, v němž se může pohybovat účetní ocenění

Pozn.: V ilustraci předpokládáme provádění lineárního odpisu, beze změn doby používání.

Testování zhoršení užitečnosti aktiv je závislé na charakteru aktiva a způsobu jeho užití v účetní jednotce. Podrobněji se problematice snížení hodnoty aktiv budeme věnovat v samostatné části této kapitoly věnované IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*, v rámci výkladu IAS 2 – *Zásoby*, který upravuje problematiku snížení hodnoty zásob a v rámci výkladu finančních nástrojů.

3.2.1.1 Snížení hodnoty aktiv v důsledku zhoršení jejich užitečnosti

IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

3.2.1.1.1 Rozsah působnosti IAS 36, výchozí definice, povinnost testování zhoršení aktiv

Tento standard se vztahuje na veškerá aktiva s výjimkou:

- zásob;
- aktiv vznikajících na základě smluv se zákazníky – viz IFRS 15;
- odložených daňových pohledávek;
- aktiv vzniklých na základě plánu zaměstnaneckých požitků;¹⁵
- finančních aktiv (snížení hodnoty je upraveno v IFRS 9), s výjimkou podílů v podnicích s podstatným a rozhodujícím vlivem a společných podniků;
- investic do nemovitostí (viz IAS 40) a biologických aktiv (viz IAS 41), pokud jsou oceňovány ve fair value;
- odložených akvizičních nákladů;
- nehmotných aktiv plynoucích ze smluvních práv pojišťovatele v rámci pojistných smluv (viz IFRS 4);
- dlouhodobých aktiv určených k prodeji (viz IFRS 5).

Pokud zvážíme vylučované oblasti, předmětem standardu jsou zejména:

- dlouhodobá hmotná aktiva určená k používání účetní jednotkou a dlouhodobá aktiva nehmotná včetně goodwillu, a to ať jsou oceňována historickou cenou, nebo přeceňována na fair value;
- investic do nemovitostí, pokud pro jejich ocenění není zvolen model fair value; a obdobně i
- biologická aktiva, pokud nejsou oceňována ve fair value, ale historickou cenou;
- podíly v podnicích s podstatným a rozhodujícím vlivem a společné podniky.

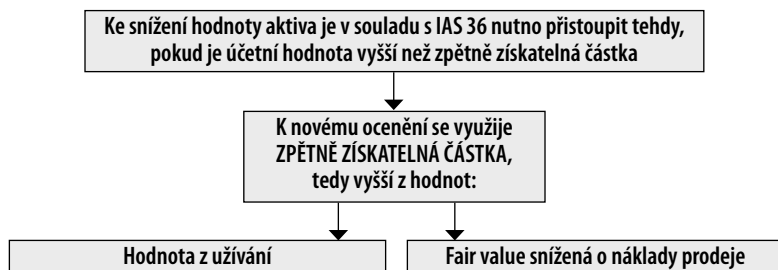
Základním východiskem tohoto standardu je realizace zásady opatrnosti v racionálním ekonomickém prostředí. Důležitou podmínkou je neomezená doba trvání účetní jednotky v budoucnosti (going concern – výklad v kapitole věnované Koncepčnímu rámci), která umožní využít dlouhodobé efekty z užívání aktiv. Standard vyžaduje testování možného snížení hodnoty aktiv. Pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než zpětně získatelná částka, je nutno snížit hodnotu aktiva a zaznamenat ztrátu ze snížení hodnoty aktiva.

Klíčovým pojmem je **zpětně získatelná částka (recoverable amount)**, která je standardem definována jako vyšší, a to z fair value aktiva (nebo peněžotvorné jednotky, viz dále) snížené o náklady prodeje nebo z hodnoty užívání.

Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích čistých peněžních toků, které bude užívání aktiva generovat, včetně eventuální tržby z jeho prodeje na konci doby jeho použitelnosti.

¹⁵ Jedná se například o aktiva, která představují finanční umístění zdrojů kumulovaných na základě penzijních plánů, podrobnosti o těchto aktivech viz IAS 19 – *Zaměstnanecké požitky*.

Přehledně lze postup rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty zobrazit následovně:



Tato koncepce je založena na racionálním chování účetní jednotky. Pokud je *fair value snížená o předpokládané náklady prodeje* (tedy hodnota, za kterou by bylo možno aktivum prodat v nezávislé transakci) vyšší než hodnota, kterou účetní jednotka očekává, že aktivum přinese v průběhu dalšího užívání, aktivum pravděpodobně prodá. Jinými slovy účetní hodnota není snižována pod hranici efektů, které může aktivum přinést.

Účetní jednotka by měla k datu každé účetní závěrky zvažovat, zda existují indikace o možném snížení hodnoty držných aktiv. Standard uvádí příklady příznaků, které signalizují, že ke snížení hodnoty aktiva došlo.

Za náznaky snížení hodnoty aktiv jsou z **vnějších informačních zdrojů** uváděny: pokles tržní ceny aktiva, který je rychlejší, než se očekávalo při stanovení odpisů, a změny tržní úrokové sazby. Pokles tržní ceny aktiva může být vyvolán zejména: technologickými změnami; změnami zákonů a jiných právních norem; změnami v ekonomickém prostředí v nejobecnějším slovy smyslu, které ovlivňují nabídku a poptávku na trhu. Významnou roli hraje i vývoj tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic, která ovlivní výši diskontní sazby při výpočtu hodnoty z užívání. Účetní jednotka však zváží, zda je změna tržní úrokové míry s ohledem na konkrétní aktivum signifikantní.

K **vnitřním informačním zdrojům** patří zejména informace o zastarávání či fyzickém poškození aktiva; o změnách, které povedou k tomu, že aktivum bude využíváno v menším rozsahu, než se původně předpokládalo apod. Z rozboru účetních informací je rovněž možno zjistit, že ekonomická výkonnost aktiva je nižší, než se předpokládalo. Pokud výše uvedené příznaky existují, měla by účetní jednotka přistoupit k určení zpětně získatelné částky.

Standard vždy vyžaduje pravidelné, každoroční testování možného **snížení hodnoty u nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti** (tedy u aktiv, jejichž dobu použitelnosti nelze stanovit)¹⁶ a nedokončených nehmotných aktiv (projev zásady opatrnosti). Testování snížení hodnoty není nutno provádět najednou, před sestavením účetních výkazů, ale lze jej provádět v průběhu celého účetního období. Je však třeba dodržet, aby byla jednotlivá aktiva (resp. peně-zotvorné jednotky) testována vždy ve stejnou dobu.

Pro úsporu práce a nákladů při testování standard umožňuje využít zpětně získatelné částky stanovené v minulém období, pokud jsou současně splněny následující podmínky:

1. nedošlo k významné změně pohledávek a závazků, pokud jsou neoddělitelnou součástí peně-zotvorné jednotky (vysvětleno dále), do které aktivum patří;

¹⁶ Podrobněji je problematika určení doby použitelnosti vysvětlena v kapitole věnované nehmotným aktivům při výkladu IAS 38 – *Nehmotná aktiva*.

2. naposledy stanovená zpětně získatelná částka významně převýšila účetní hodnotu;
3. nejsou známy žádné skutečnosti, které by indikovaly, že by zpětně získatelná částka poklesla pod účetní hodnotu.

Testování aktiv by se mělo opakovat před sestavením účetní závěrky, pokud existují indikace, že došlo ke snížení hodnoty aktiva v období, které následovalo po provedení pravidelného testu.¹⁷ Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použití nabytá v průběhu účetního období je nutno testovat na snížení hodnoty před koncem účetního období. Standard vyžaduje pravidelné každoroční testování goodwillu nabytého v rámci podnikové kombinace. Ostatní aktiva, která jsou předmětem úpravy tohoto standardu, je třeba testovat pouze v případě, že existují indikace o snížení jejich hodnoty.

3.2.1.1.2 Zjištění zpětně získatelné částky

Pro zjištění zpětně získatelné částky je třeba:

- a) definovat předmět ocenění;
- b) určit fair value;
- c) určit hodnotu z užívání.

Pro stanovení hodnoty z užívání nemusejí účetní jednotky vždy nutně zjišťovat jak hodnotu z užívání, tak fair value, pokud je zjištěno, že jedno z uvedených ocenění převýší účetní hodnotu oceňovaného aktiva (skupiny aktiv). Standard dále uvádí, že pokud není pravděpodobné, že hodnota z užívání významně převýší fair value sníženou o náklady z prodeje, není nutno hodnotu z užívání zjišťovat a pro účely testu lze použít jako zpětně získatelnou částku fair value sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Z kontextu celého standardu je však zřejmé, že se jedná spíše o výjimečný případ, kdy nejsou od dalšího užívání aktiv očekávány prakticky žádné významné užítky (standard uvádí, že tento případ může například nastat u aktiv, která účetní jednotka zamýšlí odprodat).¹⁸

Jestliže nastane případ, že nelze určit fair value,¹⁹ účetní jednotka vyjde při testování pouze z určení hodnoty z užívání.

a) Předmět ocenění

Zpětně získatelná částka je zjišťována pro jednotlivá aktiva, která jsou testována na snížení hodnoty. Při stanovení hodnoty z užívání může nastat situace, kdy nelze stanovit hodnotu peněžních toků, které jsou generovány samostatným aktivem, protože aktivum vytváří peněžní toky v rámci skupiny aktiv a jeho individuální přínosy nejsou oddělitelné. Jinými slovy aktivum nevytváří peněžní toky nezávisle na dalších aktivech.

Standard v tomto případě požaduje identifikaci tzv. **penězotvorné jednotky** (cash generating unit).

Penězotvorná jednotka představuje nejmenší skupinu aktiv, která generuje samostatně zjistitelné (oddělitelné) peněžní toky. Jako samostatná penězotvorná jednotka musí být vždy určeno aktivum (či skupina aktiv), jehož výkony mohou být prodány samostatně a pro něž existuje aktivní trh, bez ohledu na to, zda k prodeji těchto výkonů mimo účetní jednotku skutečně dochází.

K identifikaci penězotvorné jednotky je důležité, zda pro výstupy z penězotvorné jednotky existuje aktivní trh. Pokud tomu tak je, bude taková skupina aktiv uznána jako penězotvorná jednotka, a to i v případě, že výstupy z ní nejsou určeny pro prodej, ale jsou pouze předávány

¹⁷ Požadavek IAS 38.

¹⁸ Na tomto místě je vhodné připomenout, že aktiva určená k prodeji a jejich oceňování je upraveno samostatným standardem IFRS 5 – *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*, a pokud aktivum nebo skupina aktiv splní definici aktiva drženého k prodeji, pak již není předmětem úpravy IAS 36.

¹⁹ Určení fair value však nemusí být nutně znemožněno absencí aktivního trhu.