

Mezinárodní účetnictví

Eva Hýblová, Jaroslav Sedláček, Petr Valouch

Obsah

PŘEDMLUVA 9

1	Kapitola: HARMONIZACE ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ	10
1.1	Regulace českého účetnictví	12

2	Kapitola: HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EU	17
2.1	Direktivy EU	18

3	Kapitola – MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY	38
3.1	Úvod.....	39
3.2	Koncepční rámec IAS	41
3.3	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky – IAS 1	47
3.4	První aplikace IFRS – IFRS 1.....	59
3.5	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby – IAS 8	61
3.6	Zásoby – IAS 2	67
3.7	Pozemky, budovy a zařízení – IAS 16.....	72
3.8	Nehmotná aktiva - IAS 38	82
3.9	Snížení hodnoty aktiv – IAS 36.....	87
3.10	Leasingy - IAS 17	92
3.11	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky – IAS 37	96
3.12	Výnosy - IAS 18	99
3.13	Dopady změn směnných kurzů cizích měn – IAS 21	102
3.14	Výkazy peněžních toků – IAS 7	106
3.15	Události po rozvahovém dni – IAS 10.....	113

Přílohy	117
Seznam literatury.....	144

PŘEDMLUVA

Od 1.1.1993 bylo v ČR zavedeno nové účetnictví, vytvořené pro podmínky tržního hospodářství a založené na účetních principech a standardech, uplatňovaných v zemích s rozvinutou tržní ekonomikou. Tím se ČR značně přiblížila k účetnictví zemí EU, ale i do jisté míry vrátila k tradicím našeho předválečného účetnictví. Hlavní zásadou nového pojetí účetnictví se stalo věrné a pravdivé zobrazení skutečnosti. Účetnictví tak bylo a stále je úzce spjato s rozhodováním a proto se současní podnikatelé, manažeři, vlastníci, investoři ale i široká veřejnost nemohou obejít bez základního pochopení účetnictví a účetních dat chtějí-li posoudit finanční výkonnost a stabilitu firem. Kvantifikuje primárně ekonomické jevy, avšak uznává požadavky obchodního a daňového práva.

V posledních letech dochází k další řadě změn v legislativní úpravě účetnictví a podmínkách jeho vedení vůbec a to v souvislosti s postupující evropskou integrací a světovou harmonizací účetnictví. Se vstupem ČR do EU k 1.5.2004 bylo ukončeno jedno období existence samostatné české tržní ekonomiky. Nelze však v žádném případě říct, že tímto datem bylo završeno období změn českého systému účetnictví. Již v okamžiku vstupu ČR do EU se naše republika stala součástí nadnárodní harmonizace účetnictví uskutečňované ve vztahu k Mezinárodním účetním standardům (IAS, resp. IFRS), potažmo k americkým všeobecně uznávaným účetním principům (US GAAP). Období změn tak bude i nadále pokračovat.

Obsahem prvních dvou kapitol tohoto učebního textu je jednak novodobý vývoj českého účetnictví a jeho regulace ve vztahu k nadnárodní harmonizaci účetnictví a jednak harmonizace evropského účetnictví prostřednictvím direktiv EU. Na harmonizaci evropského účetnictví poté navazuje nadnárodní harmonizace uskutečňovaná na základě přejímání Mezinárodních účetních standardů (Mezinárodních standardů finančního výkaznictví) do systému účtování a zvláště vykazování účetních a finančních informací o hospodaření podniku. Třetí kapitola se proto věnuje Mezinárodním standardům finančního výkaznictví. Celá publikace je pak doplněna přílohami, obsahujícími vzory

výkazů podle směrnic EU, z nichž lze zjistit rozdíly vzhledem k českým závěrkovým účetním výkazům.

Každá kapitola má jednotnou strukturu zahrnující:

- stručný obsah kapitoly,
- cíl kapitoly,
- vlastní text,
- shrnutí kapitoly a
- otázky k zamyšlení.

K snadnému pochopení nových poznatků a ověření znalostí studentů jsou v textu uvedeny neřešené příklady, které budou součástí seminářů resp. předepsaných cvičení. Ačkoliv je skriptum určeno studentům magisterského studia v oboru podnikového hospodářství na Ekonomicko-správní fakultě Masarykovy univerzity, lze jej doporučit i dalším zájemcům o směry harmonizace světového účetnictví a o aplikace mezinárodních přístupů v účetnictví.

Autoři uvítají jakékoliv připomínky k vydanému skriptu a náměty na jeho zdokonalení.

V Brně, dne 29. 6. 2004

autoři

1 Kapitola: HARMONIZACE ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ

Stručný obsah:

- Zákon o účetnictví
- Prováděcí vyhlášky

- Národní účetní standardy
- Vnitřní směrnice
- Závěry

1.1 Regulace českého účetnictví

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s novodobým vývojem českého účetnictví a s jeho regulací ve vztahu k nadnárodní harmonizaci účetnictví. Po prostudování kapitoly byste měli získat představu o vlivu evropského účetního kodexu na české účetnictví a umět vysvětlit, které nástroje slouží k přejímání evropských pravidel do české legislativy. Jde o uplatňování regulace finančního účetnictví v ČR v podobě:

- zákona o účetnictví,
- prováděcích vyhlášek k zákonu,
- národních účetních standardů,
- vnitřních účetních směrnic.

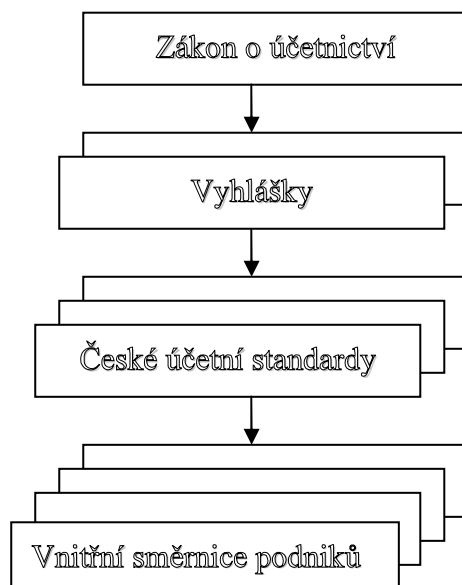
1.1.1 Úvod

Současné české účetnictví se vyvíjí od roku 1993, kdy bylo třeba zavést nové účetnictví vhodné pro podmínky tržní ekonomiky. Tehdejší koncepce se opírala o fungující účetní systémy v evropských zemích (Německo a Francie), o direktivy Evropské unie a národní tradice. Další vývoj byl usměrňován, obdobně jako ve většině zemí kontinentální Evropy pomocí zákonů, vyhlášek a dalších právních aktů¹.

Regulace českého finančního účetnictví se uskutečňovala pod vlivem probíhající evropské integrace a s tím souvisejícími snahami o harmonizaci účetnictví počínaje harmonizací v rámci EU a posléze i na celosvětové úrovni. Je to přirozený důsledek volného pohybu osob, zboží a kapitálu v mezinárodním měřítku, růstu počtu nadnárodních společností a rozvoje kapitálového trhu zejména formou obchodování s cennými papíry na světových burzách. Konečným cílem je vytvoření jednotných pravidel, které umožní podnikům v různých zemích sestavovat účetní výkazy tak, aby byly srovnatelné v celosvětovém měřítku.

¹ Účetnictví je založeno na souboru všeobecně uznávaných zásad a principů, které jsou v podmínkách tradičního obchodního zákonodárství (v kontinentální Evropě) právně kodifikovány. V zemích tzv. zvykového práva (v Anglii nebo USA) nejsou tyto zásady nařízeny žádným předpisem, avšak jejich dodržování je nezbytným předpokladem k naplnění cílů účetnictví.

Nástroje regulace českého účetnictví jsou schématicky znázorněny na obrázku 1.1.



Obr. 1.1 Hierarchie účetní regulace v ČR

1.1.2 Zákon o účetnictví

Novely zákona o účetnictví přijímané v období uplynulých deseti let umožnily, že české účetnictví je kompatibilní s evropským účetním kodexem a do značné míry se přiblížilo i k mezinárodním účetním standardům (International Accounting Standards - IAS). Poslední novela zákona o účetnictví, která vstoupí v platnost od roku 2004 ukládá podnikům, jejichž akcie jsou kótované na burzách v zemích EU, sestavovat podle IAS jak individuální tak i konsolidované účetní závěrky. Účetním jednotkám, které musí sestavovat účetní výkazy podle mezinárodních účetních standardů ať již pro mezinárodní burzy nebo na přání zahraničních vlastníků, tak odpadne povinnost sestavovat účetní závěrky pro potřeby národních institucí. Ostatní podniky musí sestavovat účetní závěrky podle domácích pravidel. Novela upouští od jednoduchého účetnictví drobných podnikatelů, kteří povedou nadále pouze daňovou evidenci upravenou zákonem o daních z příjmů. Stejně jako v ostatních evropských zemích povedou střední a velké podniky s ročním obratem nad 6 mil. Kč podvojně účetnictví. Podnikům nepodléhajícím auditu je přitom umožněno vést podvojně účetnictví ve zjednodušené formě.

Současné znění zákona o účetnictví vytváří legislativní rámec účetnictví, který obsahuje následující pravidla:

- vymezuje účetní jednotky, na které se zákon vztahuje,
- vymezuje předmět účetnictví a účetní období,
- stanoví základní kvalitativní charakteristiky účetních informací,
- stanoví povinné náležitosti účetních záznamů,
- vymezuje finální výstup z účetnictví tj. účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a povinnost jejího ověření a zveřejnění,

- stanoví metody oceňování,
- upravuje podmínky inventarizace a povinné náležitosti inventarizačních zápisů,
- stanoví pravidla pro průkaznost, přenos, opravy a úschovu účetních záznamů,
- vymezuje pokuty za porušení povinnosti, které ukládá.

1.1.3 Prováděcí vyhlášky

Prováděcí vyhlášky jsou vydávány Ministerstvem financí ČR pro různé typy účetních jednotek a rozpracovávají některá ustanovení zákona o účetnictví, zejména:

- směrnou účtovou osnovu,
- uspořádání a označování položek účetní závěrky a jejich obsahové vymezení,
- účetní metody a jejich použití,
- uspořádání a označování položek konsolidované účetní závěrky a jejich obsahové vymezení, metody konsolidace a postupy při zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

1.1.4 Národní účetní standardy

Zákon o účetnictví zmocňuje MF ČR k zajišťování a vydávání národních účetních standardů. Standardy představují budoucnost novelizačního procesu úprav účetnictví v ČR. Měly by podrobně rozvádět účetní metody a stanovovat postupy účtování v konkrétních případech či pro určité skupiny majetku. Při jejich tvorbě je nezbytné nechat se inspirovat mezinárodními účetními standardy tak, aby účetní závěrky sestavované podle národních účetních standardů nebyly s nimi v rozporu.

1.1.5 Vnitřní směrnice

Jde o interní předpisy konkrétní účetní jednotky (podniku), kterými si upravuje jednak svůj vlastní účtový rozvrh a jednak pravidla pro jednotlivé oblasti účetnictví. Jejich vytváření je v pravomoci účetní jednotky, avšak musí se pohybovat v rámci výše uvedených legislativních norem. Vnitřní podnikové směrnice by měly pokrývat minimálně tyto oblasti (případně další oblasti v závislosti na charakteru činnosti účetní jednotky):

- statut účetní jednotky,
- účtový rozvrh,
- systém zpracování účetnictví,
- oběh účetních dokladů,
- režim statutárních fondů,
- plán inventarizace a pravidla pro zúčtování inventarizačních rozdílů (normy přirozených úbytků, normy ztratného, hmotnou odpovědnost zaměstnanců),
- pravidla pro tvorbu a čerpání rezerv,
- pravidla pro tvorbu a čerpání opravných položek,
- pravidla pro oblast dlouhodobého majetku a jeho evidenci,
- pravidla pro způsob evidence zásob a jejich oceňování,

- pravidla pro oblast cenných papírů a podílů a jejich oceňování,
- zásady pro časové rozlišování nákladů a výnosů,
- zásady pro tvorbu dohadných položek,
- pravidla pro vedení pokladny,
- evidence valutových a devizových operací,
- pracovní cesty a cestovní náhrady,
- stravování zaměstnanců,
- pravidla pro vnitropodnikové účetnictví.

Technická stránka účtování je vymezena směrnou účtovou osnovou. Pro jednotlivé typy účetních jednotek ji stanoví vyhláška MF². Pro podnikatelskou sféru došlo v této oblasti ke „změkčení regulace“ v tom smyslu, že závaznost směrné účtové osnovy zůstává do úrovně účtových skupin a volba syntetických účtů je v pravomoci účetní jednotky.

Shrnutí

Prioritou legislativního vývoje a regulace českého účetnictví v posledním desetiletí bylo jeho sladění s evropským účetním kodexem, které umožní plynulé začlenění české ekonomiky do evropské integrace. Jako členská země EU se stává ČR přímým účastníkem nadnárodní harmonizace účetnictví, která se uskutečňuje ve vztahu k mezinárodním účetním standardům a potažmo k americkým všeobecně uznaným principům (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP).

Otázky k zamyšlení

- Které z účetních pravidel obsažených v českém zákoně o účetnictví byste zařadili mezi všeobecně uznávané zásady účetnictví?
- V čem spočívají rozdíly mezi prováděcími vyhláškami a národními účetními standardy?
- Které oblasti účetnictví je nutno upravovat interními předpisy (směrnici a normami)?
- Jestliže neexistuje právní regulace účetnictví jaké problémy mohou podle vás nastat?

Příklady

Příklad 1.1

Vyjmenujte alespoň 10 účetních zásad (principů), které představují filosofii účetnictví a jež jsou kodifikovány v zákoně o účetnictví. Uveďte nejméně tři příklady kdy si uvedené zásady navzájem odporují. Které zásady považujete za nejvýznamnější z pohledu uživatele účetních informací?

² Do konce roku 2002 to byla Opatření MF, v nichž byly směrné účtové osnovy pro jednotlivé typy účetních jednotek závazné do úrovně syntetických účtů.

Příklad 1.2

Prováděcí vyhlášky, národní účetní standardy i vnitřní směrnice napomáhají správnému vedení účetnictví. Jaké znáte zásady správného vedení účetnictví? Vysvětlete jejich obsah na příkladech.

2 Kapitola: HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EU

Stručný obsah:

- Direktivy EU
- Právo volby
- Další postup harmonizace v EU
- Závěry

2.1 Direktivy EU

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s harmonizací evropského účetnictví prostřednictvím direktiv. Po prostudování kapitoly byste měli získat představu o postupu harmonizace a budoucím vývoji direktiv EU. Zejména byste měli umět posoudit důsledky pro srovnatelnost účetních informací plynoucí z práva volby :

- ve vykazování účetních informací
- ve způsobech oceňování aktiv a pasiv podniku,
- ve zveřejňování účetních informací.

2.1.1 Úvod

Potřeba harmonizovat účetnictví byla vyvolána vznikem EU (tehdejšího EHS) a je zakotvena v zakládající smlouvě z 25.3.1957 (tzv. římské smlouvě). Cílem bylo koordinovat ochranná opatření obchodních společností v zájmu společníků (akcionářů) a třetích osob (např. věřitelů, zaměstnanců apod.) tak, aby byly rovnocenné. Sbližováním účetních předpisů se vedle ochrany podnikatelů a třetích osob sledovaly i další cíle jako např. požadavek stejných podmínek soutěže členských států, rovnocenných obchodních vztahů v členských státech a rozvoj vnitřního evropského trhu.

Harmonizace se dodnes uskutečňuje přijímáním a transformací direktiv, které schvaluje Rada ministrů EU. Direktivy sice nemají charakter mezinárodního práva, ale ukládají členským státům povinnost promítnout jejich obsah do své legislativy. Z dosud vydaných třinácti direktiv byly nejdůležitější:

- **čtvrtá direktiva** byla zaměřena na sjednocení ročních účetních výkazů (co do obsahu i formy) akciových společností, komanditních společností na akcie a společností s ručením omezeným. Byla vydána 25. 7. 1978, tedy v době, kdy v zemích ES dosud nebyly harmonizovány prvky ovlivňující a předurčující ekonomické prostředí, zejména právo, obchod, cla, daně, finance apod. Proto představovala určitý kompromis mezi členskými státy z nichž nejdůležitější úlohu hrály Francie a SRN na straně jedné a Velká Británie na straně druhé. Možnost volby z více alternativ volnosti v metodickém řešení ponechaná na národní úpravy působí proti harmonizaci výkazů a ztěžuje srovnávání společností navzájem, nicméně se podařilo v této direktivě sjednotit názory na nejdůležitější všeobecně uznávané účetní zásady, jejichž dodržování vytváří společný teoretický základ pro účetnictví i výkaznictví členských států. Jde zejména o tyto zásady:
- zásadu kontinuální podnikové činnosti (shody formy a obsahu),
- zásadu stálosti používaných oceňovacích metod,
- zásadu opatrnosti (vykazování jen realizovaných zisků, anticipace rizik a budoucích ztrát, promítání změny hodnoty bez ohledu na to zda se dosáhne zisku nebo ztráty v bilančním roce),
- zásadu účtování nákladů a výnosů bez ohledu na to, kdy vzniknou výdaje a příjmy,
- zásadu, že majetek vykazovaný v položkách aktiv i pasiv je nutno oceňovat samostatně,

- zásadu bilanční kontinuity (počáteční rozvaha se musí shodovat s konečnou rozvahou předchozího roku).

Kromě podmínek pro sestavení účetních výkazů uvádí čtvrtá direktiva minimální požadavky na obsah přílohy k účetní závěrce, na sestavování výroční zprávy, zveřejňování údajů z účetní závěrky a jejich ověřování.

- **Sedmá direktiva**, vydaná dne 13. 6. 1983, se týká sestavování konsolidovaných účetních výkazů, které jsou povinny sestavovat skupiny podniků (např. koncerny, holdingy apod.). Konsolidovaná účetní závěrka musí podávat věrný obraz o stavu kapitálu, majetku, finanční situaci a o výsledku hospodaření celého seskupení (přitom nejde o prostý součet závěrek jednotlivých podniků, neboť se musí vyloučit vzájemné finanční propojení mezi podniky v rámci seskupení). Tato direktiva ponechává poměrně malý prostor pro odchylné národní úpravy, protože mnoho konsolidovaných účetních výkazů se týká nadnárodních obchodních společností, popř. společností s pobočkami v různých státech.
- **Osmá direktiva** z r. 1984 stanovuje minimální požadavky k získání kvalifikace auditora. Nepředpokládá se přitom uznávání auditorů jedné země jinou členskou zemí EU, ani svobodné auditorské podnikání mezi těmito zeměmi. Členská země ovšem může uznat auditora, který získal kvalifikaci v jiné zemi EU, pokud si doplní znalosti o národní legislativě a získá o tom osvědčení. Úkolem pro budoucí období bude sjednotit požadavky na auditory tak, aby mohli vykonávat svoji činnost ve všech státech EU bez ohledu na to, ve kterém členském státě získali oprávnění.

K rozšíření uvedených direktiv došlo při vydání dalších (pozdějších) norem:

- Direktiva z prosince 1986 rozšiřuje 4. a 7. direktivu o roční účetní výkazy a konsolidovanou závěrku bank a ostatních finančních institucí.
- Direktiva z dubna 1989 upravuje zveřejňování výročních zpráv těch úvěrových a finančních institucí, které mají své vrcholové vedení v jiné členské zemi EU nebo v třetí zemi. V takovém případě musí být vyhotoveny a zveřejněny konsolidované závěrky za instituci jako celek.
- V roce 1990 navrhla Rada EU čtyři doplňkové direktivy
 - první z nich rozšiřuje 4. a 7. direktivu na specifický typ obchodní společnosti,
 - druhá se týká malých společností (navrhuje pro ně zjednodušení existujícího účetního systému a dovoluje připravovat a zveřejňovat účetní výkazy v Euro),
 - třetí upravuje výroční a konsolidované účetní výkazy pojišťoven,
 - čtvrtá vytyčuje požadavky na zveřejňování finanční situace filiálek v členské zemi v případě, že mateřská společnost je podřízena zákonům země mimo EU.

Čtvrtá, sedmá a osmá direktiva se pro svoji závažnost považují za kodex evropského účetnictví.

Schválením direktiv se členské státy současně zavázaly promítnout do svých právních a správních předpisů ustanovení direktiv v určené lhůtě, která byla ve 4. direktivě stanovena na 2 roky. Tato lhůta, jak se později ukázalo, byla příliš optimistická. Vliv na rychlost převádění direktivy do národní legislativy mělo zejména respektování bilančních hledisek, ale i mnohých politických, společenských i daňově právních aspektů, jak ukazuje tabulka 2.1.

Tabulka 2.1: Lhůty zavádění nové účetní legislativy zohledňující 4. direktivu v členských státech EU

Členský stát	Datum schválení	Datum a místo zveřejnění	Prvé použití v období od
Dánsko	27.5.1981	10.6.1981 Lovitende A.S.	1.2.1982
Velká Británie	23.10.1981	30.10.1981 "Royal Assent"	15.6.1982
Francie	30.4.1983	3.5.1983 Journal Officiel	1.1.1984
Belgie	1.7.1983	8.7.1983 Moniteur Belge	1.1.1984
Holandsko	7.12.1983	30.12.1983 Staatsblad	1.1.1984
Lucembursko	4.5.1984	10.5.1984 Memorial de Grand Duche de Luxembourg	1.1.1985 resp. 1.1.1986
Německo	19.12.1985	24.12.1985 Bilanzrichtliniengesetz	1.1.1987
Irsko	12.7.1986	12.7.1986 Stationery Office	1.8.1986
Řecko	28.11.1986	28.11.1986 Efimerida tes Kyvernisis	1.1.1987 resp. 1.1.1991
Španělsko	25.7.1989	27.7.1989 Bioletin Oficial del Estado	1.1.1990
Portugalsko	21.11.1989	28.11.1989 Diario de Republica	1.1.1990
Itálie	9.4.1991	17.4.1991 Gazzetta Ufficiale della Republica Italiana	18.4.1993

Proto v článku 49) 7. direktivy byla pro její transformaci do národních legislativ přijata delší lhůta, do 1.1.1988 tak, aby nové předpisy byly uplatněny pro konsolidované účetní závěrky za účetní období, které začíná od 1.1.1990 nebo během kalendářního roku 1990. Země vstupující do integrující se Evropy později měly usnadněnou úlohu, neboť již v představní fázi mohly při vydávání nových předpisů vycházet z evropského účetního kodexu, jak tomu bylo např. v Rakousku při vydání zákona o účetnictví jako 3. knihy obchodního zákoníku v roce 1990³.

2.1.2 Právo volby

Právo volby v direktivách mělo za cíl umožnit členským státům plynulou a opatrnou transformaci do národní legislativy s ohledem na jejich národní odlišnosti a účetní tradice a rozdílné ekonomické, finanční, právní a daňové výchozí podmínky. Poskytovalo členským státům potřebnou časovou i obsahovou flexibilitu při přejímání direktiv. V podstatě právo volby upravuje stupeň závaznosti, který má být zachován v rámci sbližování legislativy členských států, resp. podniků. Je důsledkem přijatých kompromisů a dokumentuje v jakém rozsahu se nemohly účetní přístupy a systémy vlastní členským státům politicky prosadit.

³ Tedy v dostatečném předstihu, neboť vlastní vstup Rakouska do EU se uskutečnil až v roce 1995.

Je zřejmé, že působí proti sblížení účetních systémů jednotlivých států EU, znesnadňuje srovnatelnost a ovlivňuje ekvivalentnost vedení účetnictví. Právo volby lze klasifikovat podle kompetencí na

- právo volby příslušející členskému státu
- odvozená práva volby
- přímé (původní) právo volby, anebo podle oblasti působení na
- právo volby ve vykazování účetních informací
- ve způsobech oceňování aktiv a pasiv
- ve zveřejňování účetních informací.

2.1.3 Vykazování účetních informací

Právo volby ve vykazování účetních informací dokumentuje tabulka 2.2, z níž je zřejmé, které varianty rozvahy ze dvou nabízených ve čtvrté direktivě, převzaly členské státy do své účetní legislativy.

Tabulka 2.2: Formy uspořádání rozvahy, přijaté v členských státech EU

Členský stát	Tabulková forma (čl. 9)	Stupňovitá forma (čl. 10)
Belgie	ano	ne
Dánsko	ano	ano
Francie	ano	ne
Řecko	ano	ne
Holandsko	ano	ano
Lucembursko	ano	ano
Německo	ano	ne
Portugalsko	ano	ne
Španělsko	ano	ne
Itálie	ano	ne
Velká Británie	ano	ano

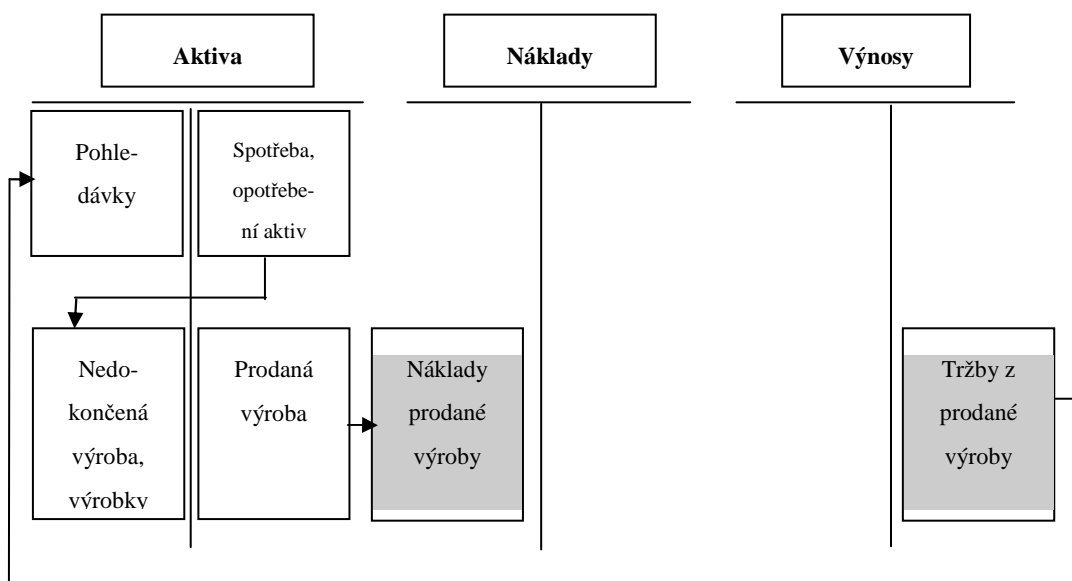
V obou variantách rozvahy se nalézají položky, které jsou vymezeny alternativně, což opět znamená právo volby. Uspořádání položek obou forem rozvahy (vzor A i B) je uvedeno v přílohách č. 4 a 5 k této publikaci.

Tabulka 2.3 ukazuje, které ze čtyř přijatých vzorů výsledovky byly převzaty do účetnictví jednotlivých členských států EU. Doporučené vzory se od sebe liší jednak podle způsobu odvozování výsledku hospodaření a jednak co do formy uspořádání výkazu (viz vzory A – D v přílohách č. 6 až 9). Vzory výsledovky obsahují, obdobně jako tomu bylo u rozvahy, alternativně vymezené položky.

Tabulka 2.3: Formy výsledovky, přijaté v členských státech EU

Obr. 2.1 Časový a věcný nesoulad nákladů a výnosů z hlediska výnosů

b) koncepcce vyprodukovaného výsledku hospodaření (kontinentální přístup), při níž je dosažený výsledek funkcí nákladů daného období a primárním faktorem jeho odvození je produkce. Nákladům vynaloženým na produkci v účetním období pak neodpovídají realizované výnosy (tržby) jak znázorňuje obrázek 2.3 a bude nutno je upravit.

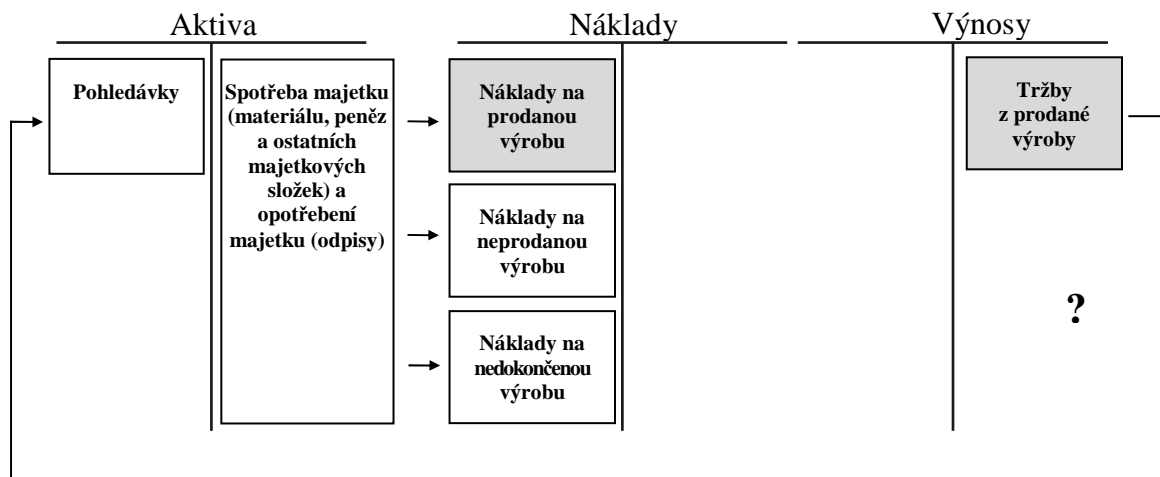


Obr. 2.2 Schéma koncepcce realizovaného výsledku hospodaření

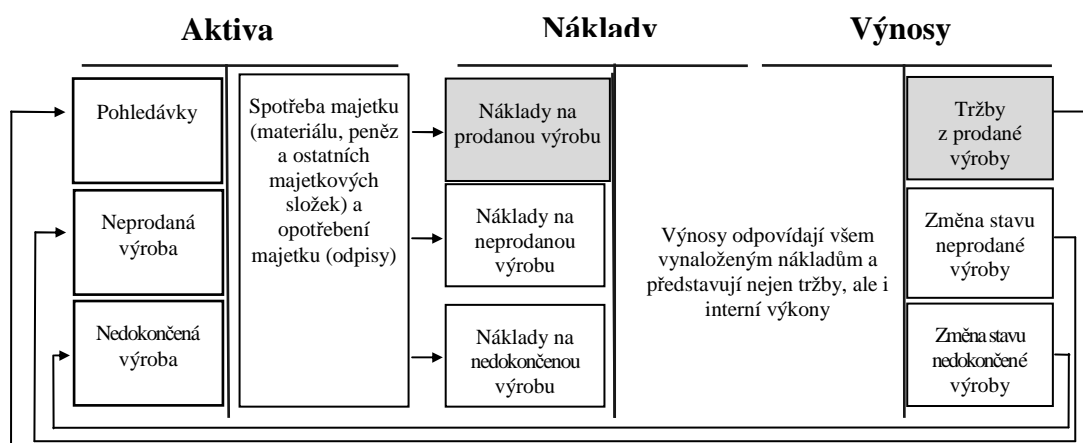
Náklady, které byly v daném období vynaloženy na neprodanou (nerealizovanou) produkci představují pro podnik budoucí ekonomický užitek a proto jsou prostřednictvím výnosů převedeny zpět na majetkové účty (aktivovány) v podobě zásob vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary anebo hotové výrobky).

Takto zjištění náklady a výnosy se sestavují do nákladové výsledovky. Za její klad se považuje skutečnost, že měří celkový výkon podniku (nejen externí, ale i interní). Schématicky je koncepcce vyprodukovaného výsledku hospodaření podniku znázorněna na obrázku 2.4.

I když direktiva přijala obě koncepce odvozování výsledku hospodaření podniku (ten musí být vykázán vždy ve stejné výši), česká účetní legislativa zavedla obdobně jako Francie koncepci vyprodukovaného výsledku.



Obr. 2.3 Časový a věcný nesoulad nákladů a výnosů z hlediska nákladů



Obr. 2.4 Schéma koncepce vyprodukovaného výsledku hospodaření

K rozdílnému vykazování dochází i u majetkových účastí a při používání ochranné klauzule. V tabulce 2.4 jsou uvedeny podíly v procentech na vlastním kapitálu jiných společností (max. však 20 %), od kterých je vlastnictví považováno za účast (ta je vykazována v rozvaze na řádce C.III.3). Direktiva současně ukládá uvádět v příloze nižší podíl než je účast, který však může být i vynechán, je-li zanedbatelný z hlediska správného a pravdivého zobrazení aktiv, pasiv, finanční situace a hospodářského výsledku společnosti. Členské státy mohou podřídit takové vynechání předchozímu souhlasu správního či soudního orgánu (tzv. ochranná klauzule).

Tabulka 2.4: Vymezení účasti a použití ochranné klauzule ve státech EU

Členský stát	Podíl v %	Použití ochranné klauzule	
		bez předchozího souhlasu	s předchozím souhlasem
Belgie	10	neupravuje	neupravuje
Dánsko	20	ano	ne
Francie	10	ano	ne
Řecko	10	ano	ne
Holandsko	20	ne	ano
Lucembursko	20	ano	ne
Německo	20	ano	ne
Portugalsko	20	neupravuje	neupravuje
Španělsko	20 ⁴	ano	ne
Itálie	20 ⁵	ano	ne
Velká Británie	10	ne	ano

Čtvrtá direktiva vyžaduje, aby se přechodné položky vykazovaly podle svého charakteru v samostatné položce aktiv či pasiv rozvahy. Současně však dává členským státům i možnost vykazovat příjmy příštích období v položce pohledávky a výdaje příštích období v položce závazky. Jde o tzv. anticipativní (akruální) položky, které hospodářsky patří do běžného účetního období jako náklady (anticipovaná pasiva), u nichž výdaj nastane v budoucnosti resp. jako výnosy (anticipovaná aktiva), u nichž související příjem teprve nastane v budoucím období. Pokud by však dosáhly významné výše musí být zveřejněny v příloze.

Právo volby se netýká tranzitivních (odložených) položek, kterými se rozumí náklady a výnosy příštích období, avšak některé členské státy připouští vykazovat tyto položky jako pohledávku nebo závazek - viz. tabulku 2.5.

⁴ U společností kótovaných na burze je považován za účast podíl na vlastním kapitálu nad 3 %.

⁵ U společností kótovaných na burze je považován za účast podíl na vlastním kapitálu nad 10 %.

Tabulka 2.5: Způsob vykazování přechodných položek v zemích EU

Členský stát	Anticipativní položky		Tranzitivní položky	
	přechodné	Pohledávky nebo závazky	přechodné	pohledávky nebo závazky
Belgie	ano	ne	ano	ne
Dánsko	ne	ano	ano	ne
Francie	ne	ano	ano	ne
Řecko	ano	ano	ano	ano
Holandsko	ano	ano	ano	ano
Lucembursko	ne	ano	ano	ne
Německo	ne	ano	ano	ne
Portugalsko	ano	ano	ano	ano
Španělsko	ne	ano	ano	ne
Itálie	ano	ne	ano	ne
Velká Británie	ano	ano	ano	ano

Podle čtvrté direktivy mohou členské státy povolit tvorbu rezerv na náklady. Tato rezerva umožňuje vykázat náklady na nevyfakturovanou dodávku nebo službu v účetním období, se kterým věcně a časově souvisejí. Rezerva se rozpouští až nastane událost, která byla příčinou rezervy nebo se získá jistota, že k této události nedojde. Zúčtování rezervy se provede až do výše skutečného dluhu resp. do výše rezervy výsledkově neutrálně.

Rozdíly mezi oběma hodnotami pak představují mimořádné náklady (náklad předchozího období) resp. mimořádné výnosy (výnosy z předchozího období). Česká účetní legislativa zavedla místo rezerv na náklady tzv. dohadné účty pasivní.

2.1.4 Oceňování v účetnictví

Čtvrtá direktiva ctí při pořizování aktiv nebo závazků historické náklady tj. v české terminologii pořizovací cenu, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cenu. Pořizovací cena zahrnuje i ostatní složky ceny (náklady) související s pořízením aktiva. Vlastními náklady se oceňují aktiva pořízená vlastní činností. Reprodukční cena pak představuje cenu (náklady) potřebnou k nahrazení daného aktiva stejným nebo obdobným aktivem. Podle české legislativy jde o cenu, kterou by dané aktivum mělo v okamžiku kdy se o něm účtuje. Používá se k ocenění aktiv získaných bezúplatně.

K okamžiku sestavování účetních výkazů mohou členské státy povolit nebo nařídít odchylky od principu oceňování pořizovacími cenami či vlastními náklady ve prospěch ocenění reprodukční cenou nebo novým oceněním s právní úpravou vytvoření a použití rezerv na nové ocenění. Pojem nové ocenění není jednoznačně vymezen a rozumí se jím např. aktuální hodnota (v Holandsku), přiměřená hodnota podle okolností ve firmě (ve Velké Británii), jistá a trvale vyšší hodnota (v Belgii) nebo hodnota trvalého charakteru (v Dánsku). Kromě zásob musí být všechny položky výkazů, u nichž je použito jiné

ocenění než pořizovací cenou, uvedeny ve výkazech nebo v příloze jak v pořizovací tak i v jiné (tržní) ceně odděleně včetně příslušných opravných položek.

Tržní cenou se pak rozumí částka, kterou lze obdržet při prodeji aktiva nebo kterou je nutno uhradit při jeho pořízení na aktivním trhu. Nejčastěji se vztahuje k finančním aktivům obchodovaným na veřejných kapitálových trzích.

Do jaké míry se odchýlily členské státy od 4. direktivy v přejímání způsobů oceňování ukazuje tabulka 2.6. Pokud jsou v tabulce uvedeny dvě možnosti pak by podle zásady opatrnosti měla být použita nižší z nich.

Ostatní alternativní možnosti oceňování jako např. zjednodušené metody pro oceňování zásob a cenných papírů stejného druhu FIFO, LIFO, vážený průměr nebo jiná analogická metoda, započítávání úroků z cizího kapitálu na financování oběžných aktiv do vlastních nákladů, mimořádné opravy cen oběžných aktiv na základě přiměřeného obchodního odhadu apod., byly přijaty do národní legislativy všemi členskými státy.

Tabulka 2.6: Přípustné metody oceňování v jiných cenách než pořizovacích

Členský stát	Dl. hmotný majetek		Dlouhod. nehmotný majetek	Dl. finanční majetek	Zásoby
	odpisovaný	neodpisovaný			
4. direktiva	RC/NO ⁶	NO	-	NO	-
Belgie	RC/NO	NO	NO	NO	-
Dánsko	NO	NO	-	NO	-
Francie	-	-	-	-	-
Řecko	NO	NO	-	-	-
Holandsko	RC/NO	NO	-	NO	-
Lucembursko	-	-	-	-	-
Německo	-	-	-	-	-
Portugalsko	RC/NO	RC/NO	RC/NO	RC/NO	RC
Španělsko	-	-	-	-	-
Itálie	-	-	-	-	-
Velká Británie	RC/TC	RC/TC	RC	NO/TC	RC

Exkurs 2: Zásada opatrnosti

V účetnictví všech členských států je zakotvena zásada opatrnosti, která úzce souvisí s reálným oceněním majetku a závazků podniku v účetních výkazech. Opatrnost je rozumný odhad jevů, vylučujících riziko přenosu stávajících nejistot do budoucnosti, které by mohly zatížit jmění, finanční situaci či výsledek hospodaření podniku. Z toho plyne, že:

- v účetnictví se mohou uvádět pouze zisky, realizované ke dni uzávěrky účtů,

⁶ RC - reprodukční cena, NO - nové ocenění, TC - tržní cena stanovená při posledním ocenění.

je nutno brát v úvahu veškerá pravděpodobná rizika a ztráty, které vznikly během účetního období či během období předchozího, i když budou známy až v období sestavování účetních výkazů,

v úvahu je nutno brát snížení hodnoty aktiv (odpisy, opravné položky, rezervy), ať už je výsledkem hospodaření zisk nebo ztráta.

Uplatnění zásady opatrnosti nesmí však umožňovat vytváření skrytých či nadměrných rezerv.

Tato zásada je v rozporu s principem věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví v případě, že reálná hodnota aktiv je k okamžiku přečtení vyšší než účetní. Tento protiklad vedl k tomu, že v některých zemích je kladen větší důraz na princip věrného zobrazení a je umožněno přečtení některá aktiva na vyšší hodnotu než činily historické náklady. Opatrný přístup k oceňování je charakteristický pro Německo (i Rakousko), které po špatných zkušenostech s hyperinflací vyloučilo jakoukoliv možnost přečtení majetku podniku směrem nahoru.

Charakteristickým znakem německého přístupu k oceňování obecně je, že dává přednost principu opatrnosti před principem věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví. Princip opatrnosti je pojímán jako souhrn čtyř dílčích zásad bilancování aktiv a závazků podniku:

- a) **Realizační princip**, který připouští vykazování pouze skutečně realizovaných zisků nebo ztrát při prodeji aktiv. Za výnos proto nemůže být považováno zvýšení tržní ceny aktiva (cenného papíru), pokud se nerealizoval na trhu (neprodal). Z realizačního principu vyplývá, že maximální hodnota pro ocenění aktiva v bilanci je určena jeho pořizovací cenou.
- b) **Princip nejnižší hodnoty**, podle kterého ze dvou možných ocenění aktiva existujících k datu sestavení účetní závěrky tj. na jedné straně pořizovací cena resp. vlastní náklady a na druhé straně tržní cena resp. burzovní ocenění, musí nebo může být vykázáno vždy ocenění, jež je nižší. Byl-li např. pořízen cenný papír za částku 1 000 a jeho kurs na burze činí k datu účetní závěrky 950 bude vykázán v bilanci podniku v ocenění 950. Pokud se naopak v příštím účetním období kurs cenného papíru zvýší na 1 050, vykáže se v částce 1 000 tj. v pořizovací ceně, která je nižší. Podle tohoto principu tedy nesmějí být vykázány nerealizované zisky, ale nerealizované ztráty vykázány být musí nebo mohou.
- c) **Princip nejvyšší hodnoty**, který se uplatňuje u závazků podniku. Analogicky jako princip nejnižší hodnoty u aktiv umožňuje tento princip použití vyšší ze dvou možných ocenění závazků v bilanci podniku.
- d) **Imparitní princip**, který na jedné straně zakazuje vykázat nerealizované zisky (v souladu s realizačním principem), ale na druhé straně vyžaduje anebo připouští vykazovat nerealizované ztráty, jež jsou známy k okamžiku sestavení účetní závěrky. Není tedy respektován realizační princip, ale princip nejnižší hodnoty pokud jde o přečtení aktiv a princip nejvyšší hodnoty pokud jde o přečtení závazků.

Použití principu opatrnosti v oceňování finančních aktiv je uvedeno v tabulce 2.7.

Tabulka 2.7: Příklad přecenění cenných papírů k datu účetní závěrky

Obchodovatelné CP	Požizovací cena	Tržní cena	Rozdíl
Akcie A	10 000	14 000	+ 4 000
Akcie B	18 000	17 000	- 1 000
Dluhopis	15 000	13 000	- 2 000
Celkem	43 000	44 000	+ 1 000

V bilanci bude sníženo ocenění CP na $43\,000 - 3\,000 = 40\,000$

Pokud jde o umístění cenných papírů v bilanci rozlišují se obdobně jako v českém účetnictví cenné papíry podle doby jejich předpokládané držby na dlouhodobé a krátkodobé. Jako dlouhodobá finanční aktiva pořizuje podnik cenné papíry a podíly s cílem:

- a) získání vlivu v jiném podniku,
- b) získání vyššího výnosu než při jiném způsobu investování.

K přechodnému uložení volných prostředků nebo ke spekulacím slouží krátkodobá finanční aktiva. V obou uvedených případech je konečným cílem investice získání ekonomického prospěchu.

Podle druhu rozlišuje německé právo dvě skupiny cenných papírů:

- a) dividendové cenné papíry (akcie, majetkové účasti, podíly),
- b) úrokové cenné papíry (zápůjčky, obligace, zástavní listy apod.).

Členění finančních aktiv v bilanci podniku je znázorněno na obr. 2.5.

Členění finančních aktiv v bilanci podniku	
A.	Dlouhodobá aktiva
	III. Dlouhodobá finanční aktiva
	1. Podíly v podnicích ve skupině
	2. Půjčky podnikům ve skupině
	3. Majetkové účasti
	4. Půjčky podnikům spojeným účastnickým vztahem
	5. Ostatní cenné papíry charakteru dlouhodobých finančních aktiv
	6. Ostatní dlouhodobé půjčky
B.	Oběžná aktiva
	III. Cenné papíry
	1. Podíly v podnicích ve skupině
	2. Vlastní akcie nebo podíly
	3. Ostatní krátkodobé cenné papíry

Obr. 2.5 Finanční aktiva v bilanci německých podniků

V návaznosti na předpokládanou dobu držby finančního aktiva v podniku rozlišuje německá legislativa dva přístupy k oceňování v účetnictví:

- a) zmírněný přístup nejnižšího ocenění,
- b) přísný princip nejnižšího ocenění.

Zmírněný princip se používá při oceňování dlouhodobých finančních aktiv. Klesá-li trvale tržní hodnota pod pořizovací cenu použije se burzovní ocenění (platným kursem k datu přecenění). Jde-li o přechodné snížení tržní ceny může podnik ocenit aktivum platným kursem (ale nemusí).

Pro krátkodobá finanční aktiva platí **přísný princip** nejnižší hodnoty, což znamená, že jsou-li pořizovací náklady nižší než tržní cena je nutno ocenit aktivum pořizovací cenou, jsou-li pořizovací náklady vyšší než kurs, ocení se v tržní ceně.

V okamžiku pořizování vstupují finanční aktiva do účetnictví ve svých pořizovacích cenách. Vedle tržní ceny se započítávají i vedlejší pořizovací náklady, kterými se rozumí makléřský poplatek (kurtáž), bankovní provize, burzovní daň apod.). Jmenovitá hodnota finančního aktiva má význam pouze pro výpočet výloh, event. výpočet úroků, jinak se o ní neúčtuje. Příklad vedlejších výloh vyjádřených procentní sazbou je uveden v tabulce 2.8.

Tabulka 2.8: Příklad výpočtu vedlejších pořizovacích nákladů

Pořizovací kurs	Základ pro výpočet výloh	
	u akcií	u obligací
+ vedlejší pořizovací náklady		
makléřský poplatek	0,1 % z kursu	0,075 % z nominále
bankovní provize	1,0 % z kursu	0,5 % z kursu
burzovní poplatek	0,25 % z kursu	0,25 % z kursu
Pořizovací cena	101,35 % z kursu	-

U úrokových cenných papírů je nutno při nákupu zohlednit navíc alikvotní úrokový výnos prodávajícího, který zaplatí kupující v pořizovací ceně.

Exkurs 3: Vliv přeceňování na zachování výkonnosti podniku

Teoretickým základem pro klasifikaci a oceňování aktiv a dluhů podniku jsou bilanční teorie. Podle účelu, ke kterému bilance slouží se rozlišují tři bilanční teorie:

- **statická**, jejímž cílem je zjistit a znázornit čistá aktiva (vlastní kapitál) jako rozdíl mezi celkovými aktiva podniku a jeho dluhy, které pomáhají při financování aktiv. Ze vzájemného porovnání hodnoty vlastního kapitálu (VK) ke dvěma rozhodným dnům, vyplyne zisk resp. ztráta podniku za určité období.
- **dynamická**, jejímž účelem je zjištění výsledku hospodaření za dané období a jeho porovnání s předchozími obdobími u téhož podniku resp. s jinými (srovnatelnými) podniky. Klade proti sobě výnosy a náklady za dané období, které mají vliv na výsledek hospodaření. Ve výkazu zisku a ztráty se zjišťuje periodický výsledek (periodický zisk nebo ztráta) jako rozdíl výnosů a nákladů daného období.
- **kapitálově-teoretická**, která je založena na budoucích peněžních tocích (cash flow - CF). Podle tohoto pojetí vyplývá hodnota aktiva z očekávaného užítku plynoucího u jeho užívání. Současná hodnota tohoto peněžního toku udává hodnotu oceňovaného aktiva.

$$PV = \sum CF (1 + i)^{-t}$$

Hodnota vlastního kapitálu se pak určí jako saldo veličina odečtením současné hodnoty dluhů od současné hodnoty cash flow plynoucích ze všech aktiv nezávisle na jejich pořizovací ceně.

V návaznosti na uvedené bilanční teorie se používají tři koncepce zachování výkonnosti podniku:

- a) **koncepce zachování kapitálu** – sleduje změny vlastního kapitálu (čistých aktiv podniku) buď v nominálních peněžních jednotkách (tzv. **nominální zachování kapitálu**) nebo v jednotkách kupní síly (reálné zachování kapitálu). Nominální zachování kapitálu nebere v úvahu výkyvy v hodnotě peněz, ale má velkou přednost v tom, že vede k reprodukovatelným a ověřitelným hodnotám. Volnost při oceňování aktiv a dluhů podniku je silně omezena.

$$VK = \text{aktiva} - \text{závazky}$$

$$VK_{(\text{kon})} > VK_{(\text{poč})}$$

Kapitál je zachován (zisku je dosaženo), když čistá aktiva na konci převýší peněžně vyjádřená aktiva na počátku období. Na koncepci nominálního zachování kapitálu jsou založeny zákonné předpisy o bilancování⁷.

Reálné zachování kapitálu dokládá, že je uchována kupní síla finančního kapitálu investovaného vlastníky. Lze tak určit v jakém rozsahu byly zisky a ztráty ovlivněny jen výkyvy v kupní síle peněz (zdánlivá zisk nebo zdánlivá ztráta) a v jakém rozsahu se zakládají na výkonnosti podniku. Reálná zisk se určí jako změna v čistých aktivech předem upravených o změnu v kupní síle. Z této koncepce se vychází při bilancování především v zemích s vysokou inflací.

- b) **koncepce zachování majetkové podstaty** (substance) – vychází ze zachování množství statků za existující kapitál (produkční kapacity). Jenom výnosy převyšující hodnotu znovu pořízených aktiv se považují za zisk. Produkční kapacita může být chápána jako fyzická aktiva ovládaná podnikem, která musí být nahrazena poté, co byla spotřebována. Tato koncepce představuje tzv. **absolutní** zachování substance, kdy se předpokládá znovu pořízení vložených aktiv ve stejném množství a kvalitě. To ovšem v hospodářské praxi není možné nebo žádoucí vzhledem k probíhajícím inovacím a technologickým zdokonalením. Proto je produkční kapacita pojímána jako schopnost vyprodukovat v následujícím období stejné množství produkce (výrobků nebo služeb) nebo stejnou hodnotu produkce jako v běžném období. Podle této tzv. **relativní** koncepci zachování substance⁸ je zachována produkční schopnost podniku tehdy, jsou-li pro obnovu užitých aktiv koncem období k dispozici finanční prostředky (pocházející z výnosu tohoto období) a to ve výši umožňující náhradu. Právě tuto stránku může účetnictví ošetřit. Takové otázky jako je obnova dlouhodobých aktiv, rozšíření či zúžení činnosti a rozhodnutí o tom, zda a čím mají být tato aktiva nahrazena spadají do oblasti strategického managementu a investičního rozhodování.
- c) **koncepce zachování budoucích cash flow** – je nejobsáhlejší koncepcí zachování výkonnosti podniku. Snaží se zachovat v podniku čistá aktiva, která jsou nezbytná k získání stejného diskontovaného peněžního toku jako v předchozím období. Jenom současná hodnota peněžních toků, která jej převyšuje může být označena jako zisk. I zde však existují problémy, zvláště při zjišťování hodnoty budoucích cash flow plynoucích z využívání aktiv podniku.

2.1.5 Zveřejňování účetních informací

V oblasti zveřejňování účetních informací mohou členské státy povolit či požadovat, aby se v roční účetní závěrce zveřejnilo více informací než povinně stanoví direktiva např. o

- širší členění rozvahy a výsledovky,
- dobatečné přehledy a vedlejší výkazy⁹,
- dobatečné údaje v příloze.

⁷ Jde o konvenční účetnictví na bázi historických cen.

⁸ V angloamerických zemích je tato koncepce označována jako current cost accounting

⁹ Myslí se zejména výkaz peněžních toků, který byl předepsán ve Velké Británii již před transformací 4. direktivy. Blíže viz. tabulku 7.

Širší členění účetních výkazů dosud nebylo předepsáno v žádné zemi, avšak je povoleno obdobně jako v ČR, jejich podrobnější členění.

Tabulka 2.9: Povinnost sestavování výkazu cash flow

Členský stát	Cash flow jako součást roční závěrky
Belgie	ne
Dánsko	ano
Francie	ano
Řecko	ne
Holandsko	ne
Lucembursko	ne
Německo	ne
Portugalsko	ano
Španělsko	ano
Itálie	ne
Velká Británie	ano

Právo volby zcela určitě umožnilo překonat počáteční diference v ekonomickém i účetním prostředí jednotlivých států avšak rozhodně neusnadnilo harmonizaci jejich účetnictví. Snahy EU o harmonizaci účetnictví přinesly nesporně pozitivní výsledky, které se i přes dodnes existující rozdíly, projeví ve vyšší informační hodnotě a zlepšené kvalitě sestavovaných účetních závěrek i v jejich lepší porovnatelnosti.

2.1.6 Další postup harmonizace v EU

Harmonizační úsilí v rámci EU pokračovalo vydáváním dalších direktiv, které představovaly rozšíření evropského účetního kodexu a sice:

- direktivou z 8.2.1986 o roční účetní závěrce a konsolidované závěrce bank a jiných finančních institucí,
- direktivou z 10.2.1989 o zveřejňování výročních účetních zpráv těch úvěrových a finančních institucí, které mají svoje vrcholové vedení v jiné členské zemi EU nebo v třetí zemi,
- direktivou z 19.12.1991 o roční účetní závěrce a konsolidované závěrce pojišťovacích společností.

S narůstajícím významem činnosti IASC¹⁰ a vzhledem k paralelní existenci evropské a mezinárodní harmonizace účetnictví přijala Evropská komise již v roce 1990 usnesení nevydávat nové direktivy a místo toho přizpůsobovat existující direktivy aktuálním potřebám. Současně bylo třeba řešit bilančně právní otázky, které nebyly dosud uvnitř unie přímo upravované s cílem zabezpečit porovnatelnost a rovnocennost ročních

¹⁰ The International Accounting Standards Committee se sídlem v Londýně. Členy výboru jsou významné profesní organizace účetních a auditorů z různých zemí světa. Konzultanty tvoří mezinárodní burzy, finanční obchodní i právní instituce, banky aj.

účetních závěrek uvnitř EU a vyjasnit vztah mezi direktivami EU a mezinárodními účetními standardy. Jelikož však proces harmonizace nepostupoval v tomto období podle představ Evropské komise přijala v listopadu 1995 novou strategii, která spočívala v posílení spolupráce mezi EU a IASC s cílem vypracovat společné harmonizované bilanční právo, akceptované jak v Evropě tak i celosvětově. Poprvé se objevuje myšlenka umožnit v budoucnosti velkým společnostem v členských státech sestavovat konsolidované účetní závěrky podle IAS¹¹. Tato idea dostává svoji konkrétní podobu až mnohem později, v komuniké Evropské komise z června 2000, v němž je zakotven návrh, aby všechny společnosti v členských státech, jejichž akcie jsou kótovány na burzách cenných papírů, sestavovaly své konsolidované účetní závěrky podle IAS, a to nejpozději do konce roku 2005. Ve prospěch předloženého návrhu hovoří skutečnost, že neexistují zásadní rozdíly v požadavcích na sestavení konsolidované účetní závěrky podle IAS a evropských direktiv a navíc účetní závěrky sestavené podle IAS budou na základě souhlasu celosvětové organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) z května 2000, uznávány mezinárodními burzami a to včetně amerických.

K oživení harmonizačních aktivit přispěl i v komuniké zakotvený návrh na modernizaci účetních direktiv cestou jejich zásadní novelizace, která má být uskutečňována na bázi mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Důvodem pro prosazování IFRS je skutečnost, že jsou vyvíjeny na základě široké mezinárodní spolupráce IASB, vydavatelů národních účetních standardů i odborné veřejnosti. IFRS je tak možno označit za kultivovaná a kvalitní účetní pravidla, která jsou do značné míry v souladu se směrnicemi Evropské rady.

Evropský parlament a Rada evropské unie vydaly v červenci 2002 nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů, podle něž musí všechny společnosti, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaných trzích sestavovat své konsolidované účetní závěrky za účetní období, které začíná 1.1.2005 v souladu s IFRS. V rámci „nařízení“ je definován nový schvalovací mechanismus, jehož úlohou je posuzovat IFRS přijímané IASB a udělovat těmto IFRS právní autorizaci z hlediska jejich uplatnění v rámci EU. Standardy, které budou akceptovány Evropskou unií, budou ve formě nařízení Evropské komise zveřejněny v plném znění v Official Journal Evropských společenství a to v úředním jazyce každé z členských zemí EU.

Direktivy EU zůstávají v současné době nadále v platnosti a složí jako primární rámec, který zajišťuje základní úroveň srovnatelnosti pro všechny kapitálové společnosti v EU. Evropská komise již provedla přezkoumání stávajících IAS a jejich interpretací s účetními direktivami Rady EU, především 4. a 7. direktivy. Při tomto srovnání byl zaznamenán pouze omezený počet rozporů, které byly či jsou řešeny v kontextu modernizace účetních direktiv.

V lednu 2003 schválil Evropský parlament návrh Směrnice, jejímž prostřednictvím dochází k další úpravě účetních direktiv. Tato novela jednak odstraňuje veškeré rozpory mezi IAS a účetními direktivami EU, jednak omezuje možnost zkreslování závazků vytvářením účelových struktur a vytváří tlak na zveřejňování rizik a nejistot a to nejen z hlediska finančních aspektů účetních závěrek, ale i z hlediska životního prostředí nebo sociálních otázek. Většina změn je koncipována jako možnost, kterou mohou členské země uplatnit. Vytváří se tak prostor pro specifický přístup a načasování přechodu na uplatňování IFRS z hlediska vazby mezi účetními závěrkami a systémem zdaňování.

¹¹ International Accounting Standards. Od r. 2002 bylo zavedeno nové označení pro mezinárodní standardy IFRS (International Financial Accounting Standards).

Shrnutí

V budoucnosti lze předpokládat, že direktivy budou v rámci evropské komunitární legislativy plnit i nadále nezastupitelnou úlohu. Tato jejich pozice je dána následujícími skutečnostmi:

- představují výchozí rámec, který umožní závazné zavedení a uplatňování IFRS v zemích EU,
- zůstanou závazným právním rámcem těch podniků, které nebudou mít povinnost sestavovat účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky podle schválených IFRS,
- upraví významné okruhy problémů, které se nachází mimo působnost IFRS (např. povinnost auditu nebo povinnost sestavovat výroční zprávu).

Vstupem do Evropské unie se stává i české účetnictví nedílnou součástí evropského účetního kodexu.

Otázky k zamyšlení

- Právo volby znesnadňuje srovnatelnost výkazů. V čem se liší české výkazy od vzorů EU?
- V čem tkví hlavní odlišnost v přístupech k odvozování výsledku hospodaření podniku?
- Na jakých principech je založeno oceňování v EU?
- Kdy lze aplikovat princip nejnižší a kdy princip nejvyšší hodnoty?
- Kdy lze použít zmírněný a kdy přísný princip nejnižšího ocenění?
- Kterou z koncepcí zachování výkonnosti podniku považujete za nejlepší?
- Jaká je budoucnost harmonizace účetnictví v EU a jaký bude mít vliv na české účetnictví po vstupu do EU?

Příklady

Příklad 2.1

Podnik produkuje výrobek oceněný podle následující operativní kalkulace:

Operativní kalkulace výrobku P	Kč
Přímý materiál	5 000
Přímé mzdy	2 000
Výrobní režie (300 %)	6 000
Vlastní náklady výroby	13 000
Správní režie (350 %)	7 000
Úplné vlastní náklady	20 000

V daném období bylo zadáno do výroby 10 ks výrobku P, rozpracovány byly 2 ks, dokončeno 8 ks a prodáno 7 ks se ziskem 10 %. Odvoďte hospodářský výsledek na bázi

celkových nákladů a na bázi nákladů na obrat. Nedokončená výroba i hotové výrobky se oceňují podle operativní kalkulace v úplných nákladech výroby.

Příklad 2.2

Porovnejte vzory výkazů podle čtvrté direktivy s českými účetními výkazy. Vyberte vzory, kterým se česká rozvaha a výkaz zisku a ztráty nejvíce přibližují. Existují dosud rozdíly z hlediska obsahu i formy mezi českými a evropskými výkazy?

Příklad 2.3

Česká republika stejně jako Belgie eviduje anticipativní i transktivní položky na přechodných účtech a takto je také vykazuje. Zaučtujte pomocí T účtů náhradu škody od pojišťovny v Německu, která sdělila v roce 2004, že poskytne náhradu v částce 100 tis. EUR, avšak platbu na účet klienty převedla až na počátku roku 2005 v celkové částce 93,5 tis. EUR. Znázorníte řešení i podle české účetní legislativy.

Příklad 2.4: K 1.10.2004 přijatou půjčku v celkové částce 200 tis. EUR bude třeba splatit k 30.9.2005 včetně 10 % úroků. Zaučtujte u dlužníka i věřitele podle německých předpisů. Použijte následující účty: Bank, Darlehensverbindlichkeit, Zinsaufwand, Rechnungsabgrenzungsposten – aktiv (pasiv), Darlehungsforderungen, Zinserträge.

Příklad 2.4

Roční náklady za daňové poradenství očekává podnik v částce 30 tis. EUR. Faktura dosud nebyla doručena a podnik proto vytvoří před koncem účetního období rezervu ve stejné výši. Zaučtujte tři varianty:

- a) účtovaná částka činí 30 tis. EUR
- b) účtovaná částka činí 40 tis. EUR
- c) účtovaná částka činí 25 tis. EUR

Příklad 2.5

Na skladě leží suroviny typu A, B, C. Jak se ocení v účetní závěrce ve Francii a ve Velké Británii?

suroviny	pořizovací cena	tržní hodnota
X	100	110
Y	80	70
Z	20	20
Celkem	200	200

Příklad 2.6

Německý podnik vlastní dluhopisy splatné za 5 let, které byly pořízeny za 3,5 mil. EUR. K datu účetní závěrky činí jejich kurs na burze CP

- a) 3,45
- b) 3,20
- c) 3,55

Jaké ocenění použije v rozvaze chce-li vykázat buď co nejvyšší nebo co nejnižší zisk?

Příklad 2.7

Na počátku období nakoupil podnik zboží za 2 mil. EUR, které během období rozprodal za celkem 4 mil. EUR. Znovupořízení zboží k němuž má dojít v následujícím období by si vyžádalo 3 mil. EUR. Index spotřebitelských cen se zvýšil v daném období o 10 %. Jak vysoký zisk by vykázal podnik podle nominální a reálné koncepce zachování kapitálu a podle absolutní koncepce zachování substance?

3 Kapitola – MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

Stručný obsah:

- Úvod
- Koncepční rámec IAS/IFRS
- IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
- IFRS 1 – První aplikace IFRS
- IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
- IAS 2 – Zásoby
- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 38 – Nehmotná aktiva
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
- IAS 17 – Leasingy
- IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
- IAS 18 – Výnosy
- IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn
- IAS 7 – Výkaz peněžních toků
- IAS 10 – Události po rozvahovém dni

3.1 Úvod

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS jsou překládány Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB), která vznikla v roce 2001 a navázala na činnost Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC). Členy IASB jsou účetní organizace, které jsou členy Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants – IAFC).

Hlavními **cíli** IASB jsou:

- formulovat a zveřejňovat účetní standardy pro předkládání účetních výkazů a podporovat jejich celosvětové přijetí,
- pracovat na zdokonalení a harmonizaci účetních standardů a činností vztahujících se k předkládání účetních výkazů.

Standardy jsou v současné době **využívány**:

- jako základ pro národní úpravy účetnictví,
- jako mezinárodní měřítko pro země, které vyvíjejí svou národní úpravu,
- jako jednotné měřítko pro nadnárodní nebo mezinárodní společnosti,
- společnostmi, kótovanými na světových burzách.

Standardy **obsahují**:

- Úvod a předmluva.
- Koncepční rámec.
- Standardy IAS/IFRS.
- Interpretace Mezinárodních účetních standardů SIC/IFRIC.

Do konce roku 2002 byly všechny standardy vydávány pod zkratkou IAS (International Accounting Standards, v překladu Mezinárodní účetní standardy). Od roku 2003 jsou nové standardy vydávány pod zkratkou IFRS (International Financial Reporting Standards, v překladu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Obě řady standardů platí současně do té doby, než budou stávající IAS nahrazeny novými IFRS.

Kromě standardů jsou vydávány interpretace, jejichž úkolem je objasnit některá ustanovení původního standardu. Pro IAS byly vydávány SIC (Standards Interpretations Committee) a pro IFRS budou vydávány IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee).

Standardy jsou rozčleněny do čtyř hlavních částí:

- Definice pojmů.
- Způsoby oceňování.
- Kritéria pro rozpoznání (vykázání) položky v účetní závěrce.
- Požadavky na zveřejnění.

U některých standardů existují **dvě možnosti** zpracování jednoho problému, ze kterých si podnik může vybrat. Tyto možnosti jsou označovány jako „**Základní řešení**“ a „**Povolená alternativa**“.

3.2 Koncepční rámec IAS

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Koncepčním rámcem Mezinárodních účetních standardů, s jeho úlohou a cílem, s uživateli účetní závěrky, se základními předpoklady pro sestavování a předkládání účetních výkazů a kvalitativními charakteristikami účetní závěrky. Naučíte se definovat základní prvky účetní závěrky a jejich oceňování.

3.2.1 Úvod

Účetní závěrka poskytuje údaje pro **potřeby finančního řízení** nejen vlastní firmy, ale zároveň i pro externí uživatele. Mezi účetními závěrkami existují **rozdíly**, vznikající v důsledku ekonomického, právního, politického a kulturního prostředí jednotlivých států. V důsledku těchto rozdílů **se snižuje** vypovídací schopnost účetních závěrek. Z tohoto důvodu se **Výbor pro Mezinárodní účetní standardy** (IASB) zaměřuje na zúžení rozdílů tím, že **usiluje o harmonizaci** právních předpisů a postupů, které se vztahují ke zpracování a předkládání účetní závěrky.

3.2.2 Účel a působnost Koncepčního rámce

Účel

Koncepční rámec **vymezuje pojmy**, které jsou základem pro **sestavování a předkládání** účetní závěrky a tím pomáhá podnikům při sestavování účetní závěrky, uživatelům při její interpretaci, národním i nadnárodním institucím při vytváření a harmonizaci účetních závěrek. Koncepční rámec **není standardem**, nedefinuje standardní řešení žádného problému. Pokud dojde k rozporu mezi Koncepčním rámcem a jednotlivými standardy, mají přednost požadavky jednotlivých standardů.

Působnost

Koncepční rámec vymezuje cíl účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky které vyjadřují přínos informací účetní závěrky, obsah, způsob oceňování a rozpoznávání základních prvků účetní závěrky, pojetí a uchování kapitálu. Předmětem působnosti jsou **účetní závěrky včetně konsolidovaných**, koncepční rámec lze využít pro všechny **komerční, průmyslové a podnikatelsky** zaměřené podniky v soukromém i státním sektoru.

3.2.3 Uživatelé účetních informací

Mezi uživatele informací účetní závěrky patří **investoři, zaměstnanci, poskytovatelé finančního kapitálu, dodavatelé a jiní obchodní věřitelé, zákazníci, vlády a jejich orgány, veřejnost**.

Investoři zkoumají rizika investování a jejich rentabilitu, potřebují informace, zda nakupovat nebo prodávat. Akcionáři potřebují informace o tom, zda je podnik schopen vyplácet dividendy. **Zaměstnanci** mají zájem o informace o stabilitě a ziskovosti zaměstnavatelů, o možnosti podniku poskytovat odměny, důchodové požitky a pracovní příležitosti. **Poskytovatelé finančního kapitálu** zjišťují, zda jimi poskytnuté půjčky budou včas splaceny. **Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé** potřebují zjistit, zda jejich pohledávky budou včas uhrazeny. **Zákazníci** požadují informace týkající se dlouhodobé činnosti podniku, obzvláště, jsou-li na jeho činnosti závislí. **Vlády a jejich orgány** se zajímají o činnosti podniků kvůli daňové politice, podkladům pro zjišťování národního důchodu a statistickým informacím. **Veřejnost** se zajímá o vývoj, trendy a prosperitu

podniků, které přispívají k rozvoji místní ekonomiky. **Podnikový management** má zodpovědnost za zpracování a předkládání účetní závěrky a má zájem o tyto informace. Vzhledem k tomu, že jeho zájem je rozšířen o spoustu doplňkových informací pro vlastní potřebu, které mu pomáhají vykonávat plánovací, rozhodovací a kontrolní činnosti, které nejsou předmětem Koncepčního rámce, není proto uváděn mezi hlavními uživateli účetní závěrky.

3.2.4 Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je poskytovat informace o **finanční pozici** (Financial Position) **výkonnosti** (Performance) a **změnách ve finanční pozici** podniku (Changes in Financial Position).

Finanční pozice

Finanční pozice podniku je ovlivněna ekonomickými zdroji, které využívá, jejich **finanční strukturou, likviditou, solventností**. Dává informace o ekonomických **zdrojích**, které podnik **využívá** a o jeho schopnosti tyto zdroje v minulosti optimálně strukturovat, pro budoucnost předvídá schopnost podniku **vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty**, potřebu budoucích výpůjček a vyjádření, jak jsou budoucí zisky a peněžní toky rozděleny mezi ty, kteří se jakkoliv podílejí na podnikové činnosti. Likvidita a solventnost dávají informace o schopnosti podniku hradit své závazky v termínu splatnosti.

Výkonnost

Informace o **výkonnosti**, kterou lze měřit **ziskovostí** (Profitability), jsou důležité pro zhodnocení potenciálních změn v ekonomických zdrojích, zvláště v časové řadě. Jsou důležité pro předvídání schopnosti podniků vytvářet finanční prostředky při využití současných ekonomických zdrojů.

Změny ve finanční pozici

Informace o změnách ve **finanční pozici** lze využít pro vyhodnocení podnikových činností (investičních, finančních a hlavních výdělečných) za vykazované období. Poskytují uživateli poklad pro zhodnocení schopnosti podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a jejich využití.

Informace o **finanční pozici** jsou především uváděny **v rozvaze**, informace o **výkonnosti** jsou především ve **výsledovce** a informace o **změnách ve finanční pozici** obsahuje výkaz **cash flow**. Vzhledem k tomu, že všechny výkazy **jsou propojeny**, nemůžeme ukazatele sledovat odděleně, ale ve vzájemných souvislostech (např. poměrové ukazatele).

3.2.5 Základní předpoklady sestavování a překládání účetních výkazů

Základními předpoklady pro sestavování a předkládání účetních výkazů jsou **akruální báze** (Accrual Basic) a předpoklad **trvání podniku** (Going Concern).

Akruální báze

Při respektování akruální báze (akruálního principu) jsou výsledky transakcí **uznávány v období, kdy k nim dochází** a se kterým **věcně a časově** souvisí.

Trvání podniku

Účetní závěrka bývá sestavena za předpokladu, že podnik bude pokračovat ve své činnosti a nemá záměr zúžit či likvidovat svoje aktivity.

3.2.6 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Kvalitativní charakteristiky jsou rysy, které činí účetní závěrku srozumitelnou pro uživatele. Jsou jimi **srozumitelnost** (Understandability), **relevance** (Relevance), **spolehlivost** (Reliability) a **srovnatelnost** (Comparability).

Srozumitelnost

Informace jsou srozumitelné, jestliže jim **porozumí uživatel**, u nějž se předpokládá dostatečná **znalost podnikatelských a ekonomických aktivit** a může je využívat pro svá rozhodnutí.

Relevance

Informace jsou relevantní, jestliže jsou **významné** ve vztahu **k posuzované věci** a umožňují uživatelům hodnotit minulé, současné či budoucí události.

Spolehlivost

Informace jsou spolehlivé, jestliže **vyjadřují skutečný stav věci** a neobsahují význačnou chybu či zkreslení. Součástí spolehlivosti je důvěryhodnost zobrazení, přednost obsahu před formou, neutralita, opatrnost, kompletnost.

Srovnatelnost

Informace jsou srovnatelné, jestliže je můžeme porovnávat **v časové řadě i mezi jednotlivými podniky**. Z tohoto důvodu je třeba vykazovat a oceňovat obdobné transakce konzistentně.

Používání základních kvalitativních předpokladů sestavování a předkládání účetní závěrky je základem věrného a pravdivého zobrazení informací i podniku.

3.2.7 Základní prvky účetní závěrky

Základní prvky účetní závěrky, které se vztahují k finanční pozici jsou **aktiva** (Assets), **závazky** (Liabilities) a **vlastní kapitál** (Equity). Základní prvky které se vztahují k výkonnosti jsou **náklady** (Expenses) a **výnosy** (Income).

Aktiva

Představují pro účetní jednotku **budoucí ekonomický prospěch**, mají schopnost přispět v budoucnu přímo nebo nepřímo k přírůstku finančních prostředků podniku, jsou **výsledkem minulých transakcí**, není důležité mít vlastnické právo k aktivu, ale **mít pod kontrolou užitek**, který aktivum přináší. **Podmínkou zobrazení aktiva** je jistota budoucího ekonomického užitku a spolehlivost jeho ocenění.

Závazek

Je současná **povinnost podniku**, která vznikla jako **důsledek minulých** událostí a která v budoucnu vyvolá **odliv ekonomických užtůků**. **Podmínkou zobrazení závazku** je dostatečná pravděpodobnost budoucího odlivu ekonomických prostředků a spolehlivost jeho ocenění.

Vlastní kapitál

Je **zbytkový podíl na aktivech** podniku po odečtení všech dluhů.

Zisk

Je **měřítko výkonnosti**.

Výnosy

Jsou **zvýšení ekonomického užitku**, které se projeví buď **zvýšením aktiv** nebo **snížením dluhů**, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. **Podmínkou zobrazení výnosů** je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty zvýšení ekonomického užitku.

Náklady

Jsou **snížení ekonomického užitku**, které se projeví buď **snížením budoucí užitečnosti aktiv** nebo **nárůstem dluhů**, k němuž došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. **Podmínkou zobrazení nákladů** je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty snížení ekonomického užitku.

Jako základní princip zobrazení nákladů ve výsledovce se uvádí jejich souvislost s konkrétními výnosy, vedoucí k zajištění věcné a časové srovnatelnosti nákladů a výnosů (Matching Principle).

3.2.8 Oceňování prvků účetní závěrky

Prvky účetní závěrky oceňujeme v **historických nákladech** (historical cost), **běžnými cenami** (current cost), **realizovatelnou - vypořádací hodnotou**, (realisable - settlement value) a **současnou hodnotou** (present value).

Historické náklady

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo v přiměřené hodnotě, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení.

Závazky oceňujeme na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazků nebo na úrovni peněz, kterou bude třeba vynaložit na úhradu závazků z běžného podnikání.

Běžná cena

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz nebo ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době.

Závazky oceňujeme v nediskontované částce peněz nabytých k zaplacení v současné době.

Realizovatelná hodnota (vypořádací)

Aktiva oceňujeme na úrovni peněz, které by bylo možno získat jejich prodejem při běžném vyřazení.

Závazky oceňujeme ve vypořádacích hodnotách, v nediskontované úrovni peněz nebo ekvivalentů, které bude třeba zaplatit k úhradě závazků v běžném podnikání.

Současná hodnota

Aktiva oceňujeme v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které se očekávají, že je položka bude vytvářet v podnikání.

Závazky oceňujeme v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které se očekávají, že budou nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.

3.2.9 Pojetí a uchování vlastního kapitálu

Volba pojetí kapitálu je založena na **potřebách uživatelů** účetní závěrky podniků. Rozlišuje pojetí reprodukce **finančně** vyjádřeného kapitálu (Financial Capital Maintenance) a pojetí reprodukce **kapitálu vyjádřeného výrobní nebo podnikatelskou kapacitou podniku** (Physical Capital Maintenance).

Uchování finančního kapitálu

Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud čistá aktiva (nebo vlastní kapitál) na konci účetního období **převýší** v hodnotovém vyjádření čistá aktiva na začátku účetního období. Uchování kapitálu lze vyjádřit buď **nominálně** nebo v **jednotkách kupní síly** (zohlednění inflace).

Uchování produkčního kapitálu

Podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud produkční kapacita na konci účetního období **převyšuje** produkční kapacitu na začátku účetního období. Toto pojetí kapitálu vyžaduje vyžaduje aplikaci oceňování v **běžných cenách**.

Shrnutí

Koncepční rámec Mezinárodních účetních standardů je východiskem pro sestavování účetní závěrky. Obsahuje cíle účetní závěrky, a to poskytování informací o **finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici** podniku. Vymezuje uživatele účetní závěrky, mezi které řadí **investory, zaměstnance, poskytovatele finančního kapitálu, dodavatele a jiní obchodní věřitele, zákazníky, vlády a jejich orgány, veřejnost**. Charakterizuje kvalitativní charakteristiky pro sestavování účetní závěrky, což jsou rysy, které činí účetní závěrku srozumitelnou pro uživatele, **srozumitelnost, relevanci, spolehlivost a srovnatelnost**. Mezi základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky řadí **předpoklad trvání podniku a akruální princip**. Definiuje základní prvky účetní závěrky **aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy**. Vymezuje způsoby oceňování prvků účetní závěrky **v historických nákladech, běžnými cenami, realizovatelnou (vypořádací hodnotou) a současnou hodnotou**. Pojetí kapitálu definuje jako **pojetí finančního kapitálu a produkčního pojetí kapitálu**. Koncepční rámec není standardem, neřeší žádnou konkrétní situaci a při rozporu mezi ním a standardy mají přednost řešení uplatňovaná v jednotlivých standardech.

Otázky k opakování

- Vysvětlete účel a působnost Koncepčního rámce.
- Vyjmenujte uživatele účetních informací.
- Charakterizujte cíl účetní závěrky.
- Vymezte základní předpoklady sestavování a předkládání účetních výkazů.
- Vysvětlete kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.
- Vyjmenujte a definujte základní prvky účetní závěrky.
- Vysvětlete způsoby oceňování prvků účetní závěrky.
- Charakterizujte způsoby pojetí a uchování kapitálu.

Příklady

Příklad 3.1

Počáteční stav aktiv činí 2500 tis. Kč, veškerá aktiva jsou financována z vlastního kapitálu. Pro zjednodušení předpokládejme, že veškerá aktiva byla spotřebována ve výrobě a prodeji výrobků, výnosy z prodeje výrobků v hodnotě 3500 byly uhrazeny a připsány na bankovní účet. Roční inflace byla 10%. Rozhodněte, za jakých podmínek lze hovořit o zachování majetkové podstaty podniku a zvýšení kapitálu.

Příklad 3.2

Rozhodněte, zda dané položky odpovídají definicím základních prvků účetní závěrky v souladu s Koncepčním rámcem IAS. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

- Výrobní linka pořízená od dodavatelů.
- Zaměstnanci.
- Výrobní zařízení pořízené formou finančního pronájmu.
- Zásoby materiálu určené ke spotřebě ve výrobě.
- Peníze v bance.
- Pohledávky za odběrateli.
- Spotřeba materiálu.
- Tržby z prodeje výrobků.

3.3 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky – IAS 1

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, jeho rozsahem působnosti, účelem účetní závěrky a jejími jednotlivými částmi, dále s obecnými ustanoveními, které se týkají účetní závěrky a jejího zveřejňování a v neposlední řadě také konkrétně s jednotlivými účetními výkazy, které účetní jednotky při účetní závěrce sestavují.

3.3.1 Cíl standardu

Cílem standardu je:

- ✓ stanovení základny pro předkládání účetní závěrky,
- ✓ zajištění srovnatelnosti mezi účetními závěrkami podniku za předchozí období,
- ✓ zajištění srovnatelnosti mezi účetními závěrkami podniku se závěrkami jiných podniků.

3.3.2 Rozsah působnosti

Standard se vztahuje na všechny standardní účetní závěrky (individuální i konsolidované), které jsou připraveny a zveřejněny v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Standardní účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka připravená pro ty uživatele, jejichž postavení jim neumožňuje vyžadovat od podniku výkazy uzpůsobené jejich potřebám.

3.3.3 Účel účetní závěrky

Účetní závěrka poskytuje informace o podnikových:

- aktivech;
- závazcích;
- vlastním kapitálu;
- nákladech a výnosech, včetně zisků a ztrát;
- ostatních změnách ve vlastním kapitálu; a
- peněžních tocích.

Úplná účetní závěrka zahrnuje

1. rozvahu;
2. výkaz zisků a ztrát (výsledovku);
3. výkaz ukazující buď
 - všechny změny ve vlastním kapitálu,
 - nebo změny ve vlastním kapitálu, které se nevztahují k transakcím s držiteli vlastního kapitálu;
4. výkaz peněžních toků (tímto výkazem se budeme podrobněji zabývat v samostatné kapitole týkající se IAS 7 – Výkaz peněžních toků); a
5. účetní pravidla a vysvětlující komentář (tato část účetní závěrky v zásadě odpovídá příloze účetní závěrky).

3.3.4 Obecná ustanovení

Věrné zobrazení a shoda s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví

Účetní závěrka by měla věrně zobrazovat:

- finanční pozici;
- finanční výkonnost; a
- peněžní toky podniku.

Základními prvky účetní závěrky, které se vztahují k vyjádření finanční pozice podniku jsou:

- a) **aktiva** - představují zdroje využívané podnikem, jejichž existence je výsledkem minulých skutečností a od nichž se očekává, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch, tento budoucí prospěch může podniku plynout řadou způsobů (např. samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy při výrobě nebo poskytování služeb, které podnik bude prodávat, výměnou za jiná aktiva, použitím k vypořádání závazku nebo rozdělením mezi vlastníky podniku),
- b) **závazky** - jsou současnou povinností, která vznikla na základě minulých skutečností a od jejichž vypořádání se očekává, že vyústí v úbytek zdrojů jako ekonomického prospěchu z podniku, vypořádání závazku může být provedeno několika způsoby (např. platbou penězi, převodem jiných aktiv, poskytnutím služeb, nahrazením uvedeného závazku jiným závazkem nebo přeměnou závazku na vlastní kapitál),
- c) **vlastní kapitál** - představuje zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.

Základním kritériem pro měření výkonnosti podniku je **zisk**. Základními prvky, které bezprostředně ovlivňují vyjádření zisku jsou:

- a) **výnosy** - představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, a které se projevilo zvýšením nebo přírůstkem užitečnosti aktiv nebo snížením závazků, a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků,
- b) **náklady** - představují snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, a které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků, a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než přidělem z vlastního kapitálu vlastníků.

Pro uznání aktiv, pasiv, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů v účetní závěrce podniku je nezbytné, aby byly splněny tyto podmínky:

1. je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout do podniku nebo z podniku,
2. položku lze ocenit náklady pořízení nebo hodnotou, kterou lze spolehlivě měřit.

Pouze položky splňující tyto kritéria lze zahrnout do účetní závěrky.

Věrného zobrazení výše uvedených položek je dosaženo správnou aplikací jednotlivých mezinárodních standardů a zveřejněním dodatečných informací.

Je-li účetní závěrka zpracovaná v souladu s mezinárodními standardy, podnik tuto skutečnost zveřejní v příloze k účetní závěrce.

Použití nevhodných účetních pravidel nelze opravit zveřejněním použitých pravidel ani zveřejněním dodatečných informací v příloze k účetní závěrce.

Podnik se může odchýlit od určitého ustanovení daného standardu v extrémně vzácných případech, kdy vedení podniku dojde k závěru, že dodržení tohoto ustanovení by bylo tak zavádějící, že by účetní závěrka nesplnila svůj účel, tak jak je definován v koncepčním rámci. V tomto případě je podnik povinen zveřejnit:

- ✓ že vedení podniku došlo k závěru, že účetní závěrka věrně zobrazuje finanční pozici, výkonnost a peněžní toky podniku;
- ✓ že byla dodržena ustanovení příslušných standardů a interpretací, s výjimkou konkrétního ustanovení, které podnik nenaplnil z důvodu dosažení věrného zobrazení;
- ✓ název standardu nebo interpretace, jehož ustanovení podnik nedodržel, spolu s:
 - řešením, které standard vyžaduje,
 - důvodem, proč by toto řešení bylo za daných okolností zavádějící;
 - přijatým řešením.
- ✓ finanční dopad přijatého řešení na každou položku účetní závěrky, která je přijatým řešením dotčena, a to pro každé zveřejňované období.

V extrémně se zřídka vyskytujících případech, kdy vedení podniku dojde k závěru, že dodržení požadavků standardů a interpretací by mohlo být zavádějící, ale daný regulační rámec neumožňuje odklon, má podnik povinnost snížit dopad zavádějících informací zveřejněním:

- názvu sporného standardu/interpretace, charakter požadavku a důvod, proč je vedení podniku přesvědčeno, že dodržení tohoto požadavku je natolik zavádějící, že je v rozporu s cílem účetní závěrky podle koncepčního rámce; a
- úpravu každé položky účetní závěrky, která je dle soudu vedení podniku nezbytná pro dosažení věrného obrazu v každém z vykazovaných účetních období.

Zásada trvání podniku

Vedení podniku by mělo při přípravě účetní závěrky zhodnotit schopnost podniku pokračovat ve své činnosti (zvážit všechny dostupné informace relevantní pro předvídatelnou budoucnost).

Účetní závěrka by měla být připravena na základě předpokladu nepřetržité činnosti podniku (pokud vedení nepovažuje za pravděpodobné, že podnik vstoupí do likvidace nebo ukončí svoji činnost, nebo pokud nemá jinou reálnou alternativu než tak učinit).

Podnik by měl zveřejnit významné nejistoty, které mohou nepříznivě ovlivnit zásadu nepřetržité činnosti podniku.

Předvídatelná budoucnost je alespoň, ale ne pouze, 12 měsíců od data účetní závěrky.

Když není účetní závěrka připravena na základě nepřetržité činnosti podniku, měl by být tento fakt uveden spolu se základnou, na níž je účetní závěrka připravena a s odůvodněním, proč podnik nebere zřetel na nepřetržitou činnost podniku.

Zásada aktuálnosti

Podnik by měl připravovat svoji účetní závěrku (mimo výkazu peněžních toků) na základě principu aktuálnosti. Aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady jsou uznány v okamžiku, kdy splňují definice a pravidla pro uznání definovaná v koncepčním rámci.

Konzistence vykazování

Položky výkazů účetní závěrky by měly být klasifikovány a vykazovány stejným způsobem

v běžném následujícím období, s výjimkou následujících případů:

- změna způsobí zpřesnění zveřejňovaných informací (např. při významné změně v povaze operací podniku);
- změnu vyžaduje příslušný standard nebo interpretace.

Významnost a agregace

Každá významná kategorie podobných položek má být zveřejněna samostatně.

Položky, které nemají podobnou povahu nebo funkci, se zveřejňují samostatně, pokud nejsou nevýznamné.

Kompenzace

Aktiva a závazky, náklady a výnosy se nekompenzují pokud kompenzaci nepovoluje nebo nevyžaduje příslušný standard nebo interpretace.

Kompenzace snižuje možnosti a omezuje schopnosti uživatelů porozumět provedeným transakcím a zhodnotit budoucí peněžní toky podniku.

Kompenzací ale není zveřejňování hodnot aktiv v čistých částkách po odečtení opravných položek (např. na zastaralé zásoby nebo pochybné pohledávky).

Srovnatelné informace

Srovnatelné informace se uvádějí pro každou položku účetní závěrky, pokud příslušný standard nebo interpretace nepovolují opak.

Srovnatelné popisné informace se uvádějí v případech, kdy je jejich opětovné zveřejnění nutné pro pochopení účetní závěrky za běžné období. Příkladem takové informace je popis probíhajícího soudního sporu, který byl zahájen v minulém účetním období a dosud nebyl ukončen.

Dojde-li ke změně ve vykazování nebo klasifikaci položek účetní závěrky, podnik reklasifikuje srovnatelné údaje a zveřejní:

- podstatu reklasifikace,
- částku neklasifikované položky; a
- důvod pro reklasifikaci.

Nelze-li údaje minulého období reklasifikovat, podnik zveřejní:

- důvody, proč nemohou být údaje reklasifikovány; a

- podstatu úprav, které by nastaly, kdyby částky byly reklasifikovány.

3.3.5 Struktura a obsah

Tento standard vyžaduje zveřejnění položek:

- buď přímo v rozvaze nebo ve výsledovce; nebo
- v příloze k účetní závěrce.

3.3.6 Identifikace účetní závěrky

Účetní závěrka by měla být jednoduše identifikovatelná a odlišitelná od ostatních informací publikovaných ve stejném dokumentu (například ve výroční zprávě).

Mezinárodní standardy se vztahují pouze na účetní závěrku, a proto uživatelé musí být schopni odlišit informace, které jsou připravené podle mezinárodních standardů od informací, které předmětem těchto standardů nejsou.

Každá část účetní závěrky má být jasně identifikovatelná. K tomu přispívá výrazné uvedení následujících informací:

- název části předkládané účetní závěrky (např. rozvaha);
- název podniku;
- zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou účetní závěrku;
- datum účetní závěrky nebo vymezení období, za které byla účetní závěrka připravena;
- měna účetní závěrky;
- úroveň přesnosti - např. tisíce, milióny apod.

3.3.7 Účetní období

Účetní závěrka by měla být předkládána minimálně jedenkrát ročně. V případech, kdy se mění hospodářský rok podniku a účetní závěrka je předkládána za období delší nebo kratší než jeden rok, podnik zveřejní:

- důvody, proč je účetní období odlišné; a
- skutečnost, že údaje minulého období ve výsledovce, výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, výkazu o peněžních tocích a v příloze nejsou plně srovnatelné.

3.3.8 Rozvaha

Rozlišní aktiv na krátkodobá/dlouhodobá

Podnik v **rozvaze** oddělí krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky. Toto rozdělení neprovede podnik, u kterého zveřejnění rozvahových položek podle jejich likvidity povede k věrnějšímu zobrazení. U těch položek aktiv a závazků, které obsahují jak krátkodobou, tak dlouhodobou část, podnik zveřejní částky, které budou vypořádány za více jak dvanáct měsíců.

Krátkodobá aktiva

Aktivum by mělo být klasifikováno jako krátkodobé, když je v souladu s některým s následujících požadavků:

- ✓ očekává se, že bude realizováno, prodáno nebo spotřebováno v normálním průběhu provozního cyklu, nebo
- ✓ je drženo hlavně za účelem obchodování s ním; nebo
- ✓ se očekává, že bude realizováno do 12 měsíců od data účetní závěrky; nebo
- ✓ je hotovostí či peněžním ekvivalentem (viz IAS 7 - Výkaz peněžních toků), jehož použití není omezeno.

Všechna ostatní aktiva by měla být klasifikována jako dlouhodobá.

Krátkodobé závazky

Závazek by měl být klasifikován jako krátkodobý, když je v souladu s některým s následujícími požadavky:

- ✓ očekává se, že bude vypořádán v normálním průběhu provozního cyklu;
- ✓ je držený hlavně za účelem obchodování s ním;
- ✓ je splatný do 12 měsíců od data účetní závěrky;
- ✓ podnik nemá nepodmíněné právo posunout splatnost závazku za více než 12 měsíců od data účetní závěrky.

Všechny ostatní závazky by měly být klasifikovány jako dlouhodobé.

Položky rozvahy

V rozvaze musí být uvedeny alespoň tyto položky:

- ❖ Budovy, pozemky a movité věci
- ❖ Investice do nemovitostí
- ❖ Nehmotný majetek
- ❖ Finanční aktiva
- ❖ Investice účtované podle ekvivalenční metody
- ❖ Zásoby
- ❖ Pohledávky z obchodního styku a ostatní pohledávky
- ❖ Hotovost a peněžní ekvivalenty
- ❖ Obchodní a ostatní závazky
- ❖ Rezervy
- ❖ Finanční závazky
- ❖ Splatné daňové závazky a pohledávky jak vyžaduje IAS 12 - Daně ze zisku
- ❖ Odložené daňové závazky a pohledávky jak vyžaduje IAS 12 - Daně ze zisku
- ❖ Menšinový podíl, zveřejněný v rámci vlastního kapitálu
- ❖ Vlastní kapitál a fondy včetně nerozděleného zisku

Podnik zveřejní další položky, nadpisy a mezisoučty takovým způsobem, který pomůže uživatelům zhodnotit jeho finanční pozici.

3.3.9 Další zveřejňované informace

Podnik zveřejní buď přímo v rozvaze nebo v příloze:

- a) jednotlivé kategorie pozemků, budov a zařízení podle IAS 16;
- b) pohledávky z obchodního styku, pohledávky od spřízněných stran a náklady příštích období;
- c) jednotlivé kategorie zásob podle IAS 2;
- d) rezervy na zaměstnanecké požitky a ostatní rezervy;
- e) jednotlivé složky vlastního kapitálu, jako základní kapitál, emisní ážio, nerozdělený zisk apod.;

Pro každou třídu akciového kapitálu podnik zveřejní:

- počet schválených akcií;
- počet emitovaných a plně splacených akcií, a emitovaných, ale nesplacených akcií;
- nominální hodnotu (nebo skutečnost, že akcie nemají nominální hodnotu);
- analýzu ve změně počtu akcií v oběhu na začátku a na konci období;
- práva, preference a omezení spojená s danou třídou (např. týkající se výplaty dividend a rozdělení kapitálu)
- vlastní akcie;
- akcie rezervované pro emisi v souladu s opcí (vč. termínů a částek)

Dále podnik zveřejní popis podstaty a účelu každého fondu v rámci vlastního kapitálu.

3.3.10 Výsledovka

Zisk nebo ztráta za období

Všechny náklady a výnosy uznané v období by měly být zahrnuty do zisku nebo ztráty, pokud některý standard nebo interpretace nevyžaduje jinak, například:

- IAS 8 - oprava chyb a změny v účetních pravidlech; nebo
- IAS 16 - přecenění na reálnou hodnotu pozemků, budov a zařízení;
- IAS 21 - Kurzové rozdíly u zahraniční jednotky.

Položky výsledovky

Podnik zveřejní ve výsledovce alespoň tyto položky:

- Výnosy
- Finanční náklady
- Podíl na zisku a ztrátě přidružených společností a společných podniků konsolidovaných podle ekvivalenční metody
- Zisk nebo ztrátu před zdaněním, která vyplývá z vyřazení aktiv a vypořádání závazků u ukončované činnosti
- Daň
- Zisk nebo ztrátu

Následně je přímo ve výsledovce zisk nebo ztráta alokována menšinovým akcionářům a vlastníkům mateřského podniku.

Podnik zveřejní další položky, nadpisy a mezisoučty takovým způsobem, který pomůže uživatelům zhodnotit jeho finanční výkonnost.

Mimořádné položky se nevykazují ani ve výsledovce, ani v příloze.

Další zveřejňované informace

Podnik zveřejní buď přímo ve výsledovce nebo v příloze významné položky nákladů a výnosů, jako například:

- ✓ snížení hodnoty zásob na jejich realizovatelnou hodnotu;
- ✓ tvorba a zrušení rezerv na restrukturalizaci;
- ✓ vyřazení pozemků, budov a zařízení;
- ✓ vyřazení investic;
- ✓ ukončované činnosti;
- ✓ vypořádání sporů.

3.3.11 Struktura výkazu zisků a ztrát

Ve výsledovce podnik použije druhové nebo účelové členění nákladů.

Druhové členění	Kč
Tržby	x
Ostatní provozní výnosy	x
Změny stavu zásob	x/-x
Spotřeba surovin a materiálu	-x
Osobní náklady	-x
Odpisy	-x
Ostatní provozní náklady	-x
Účelové členění	
Tržby	x
Náklady na prodané výkony	-x
Hrubý zisk	<hr/> +/-x
Ostatní provozní výnosy	x
Odbytové náklady	-x
Správní náklady	-x
Ostatní provozní náklady	-x

Podniky, které používají účelové členění nákladů, zveřejní:

- ❖ výši odpisů; a
- ❖ osobních nákladů.

Podnik by měl, buď ve výsledovce nebo v příloze, uvést částku dividend celkem a na jednu akcii uznanou jako rozdělení vlastního kapitálu vlastníků.

3.3.12 Pohyb ve vlastním kapitálu

Ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu podnik zveřejní:

- čistý zisk nebo ztrátu za období;
- každou položku výnosů a nákladů, zisku nebo ztráty vykázanou přímo ve vlastním kapitálu, a jejich součet;
- celkové výnosy a náklady za období (součet předchozích položek), odděleně se vykáže částka přiřaditelná vlastníků a menšinovým akcionářům;
- pro každou položku vlastního kapitálu vliv změn v účetních pravidlech a oprav chyb (podle IAS 8).

Kromě toho by měl podnik buď v tomto výkaze nebo v příloze k tomuto výkazu zveřejnit:

- kapitálové transakce s vlastníky nebo výplaty vlastníků;
- nerozdělený zisk nebo ztrátu na počátku období a změny v průběhu období;
- pro každou položku vlastního kapitálu položkovou analýzu rozdílu mezi počátečním a konečným stavem.

3.3.13 Příloha k účetní závěrce

Struktura přílohy

Příloha k účetní závěrce má za úkol:

- ❖ Předložit informace o:
 - východiscích pro přípravu účetní závěrky; a o
 - použitých účetních pravidlech.
- ❖ Zveřejnit informace podle požadavků jednotlivých standardů, které nebyly zveřejněny přímo v rozvaze, výsledovce, ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu nebo ve výkazu peněžních toků
- ❖ Poskytnout dodatečné informace nutné k pochopení účetní závěrky, které nejsou zveřejněny v rozvaze, výsledovce, ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu nebo ve výkazu peněžních toků.

Předkládání přílohy k účetní závěrce:

- příloha by měla být předkládána systematicky;
- u každé položky uvedené v rozvaze, výkazu zisků a ztrát a výkazu o peněžních tocích by měl být uveden odkaz na související informace v příloze.

Obvyklé pořadí údajů přílohy je následující:

- ✓ vyhlášení shody s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví;
- ✓ použitá účetní pravidla;

- ✓ doplňující informace k položkám obsaženým v každém výkazu v pořadí, v jakém jsou jednotlivé položky a výkazy předkládány;
- ✓ ostatní zveřejňované položky, včetně
 - potenciálních závazků a neuznaných smluvních závazků;
 - nefinančních informací.

3.3.14 Účetní pravidla

Vzhledem k účetním pravidlům podnik **v příloze** k účetní závěrce zveřejní:

- použité oceňovací základny; a
- použitá účetní pravidla, která jsou důležitá pro pochopení účetní závěrky, například:
 - uznávání výnosů;
 - zásady konsolidace;
 - podnikové kombinace;
 - vykazování účasti ve společném podniku;
 - vykazování a odpisování hmotného a nehmotného majetku;
 - aktivace výpůjčních nákladů;
 - stavební smlouvy; investice do nemovitostí;
 - finanční nástroje;
 - leasing;
 - náklady na výzkum a vývoj;
 - zásoby
 - daně, včetně daní odložených;
 - rezervy;
 - zaměstnanecké požitky;
 - převod cizích měn;
 - definice oborových a územních segmentů;
 - státní dotace.

Podnik dále zveřejní odhady, které vedení provedlo při aplikaci účetních pravidel, a které mají významný dopad na částky uvedené v účetní závěrce. Například:

- finanční aktiva držená do splatnosti;
- odhady týkající se převodu rizik a užitků vyplývajících z vlastnictví (u leasingu);
- prodej zboží, který je ve skutečnosti dohodou o financování a nedává vzniknout výnosu.

Klíčové zdroje odhadu nejistoty

Podnik také v příloze zveřejní informace o klíčových předpokladech, které významně ovlivňují účetní hodnotu aktiv a závazků v budoucím účetním období, a to:

- povahu těchto aktiv a závazků; a
- jejich účetní hodnotu k datu účetní závěrky.

Tento požadavek se nevztahuje na aktiva a závazky, které jsou v účetní závěrce uznané v reálné hodnotě.

Ostatní zveřejnění

V příloze podnik také zveřejní:

- výši dividend, které byly navrženy nebo schváleny před datem kdy byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění; a
- výši kumulativních přednostních dividend, které nebyly uznány.

Kromě výše uvedených informací zveřejňovaných v účetní závěrce se uvádí ještě další informace o podniku:

- ✓ právní forma, domicil a adresa sídla podniku;
- ✓ popis podstaty operací a základních činností podniku;
- ✓ jméno mateřské společnosti a nejvyšší mateřské společnosti skupiny.

Exkurs 4: Opravné položky a Mezinárodní účetní standardy

V souvislosti s vykazováním položek majetku v závěrkových výkazech se často skloňuje pojem opravných položek. Opravné položky se podle české legislativní úpravy (vyhláška MF ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví) vytvářejí k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Tyto opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru nebo když snížení ocenění není vyjádřeno jiným způsobem, např. reálnou hodnotou. Při inventarizaci se pak provádí posouzení výše a odůvodněnosti vytvořených opravných položek. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů, případné snížení nebo zrušení opravné položky se proúčtovává jako snížení nákladů. Problematika opravných položek je tak v české legislativě vyřešena souhrnně pro všechny druhy majetku.

Mezinárodní účetní standardy oproti tomu pojem opravná položka neznají. Přesto i Mezinárodní účetní standardy pamatují na situace, kdy dochází ke snižování hodnoty majetku. Primárně je tato problematika upravena v IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Kromě tohoto standardu se však problematikou snížení hodnoty aktiv lze setkat i v IAS 2 – Zásoby nebo IAS 40 – Investice do nemovitostí, který poprvé zavádí možnost oceňování (resp. přeceňování) reálnou hodnotou i pro nefinanční aktiva, atd.

Shrnutí

Mezinárodní účetní standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky vymezuje základní podmínky a zásady pro sestavování účetních závěrek podniků (individuálních i konsolidovaných). Hlavním cílem tohoto standardu je **vymezení**

základny pro předkládání účetní závěrky a zajištění srovnatelnosti mezi účetními závěrkami podniku za předchozí období a zajištění srovnatelnosti mezi účetními závěrkami podniku se závěrkami jiných podniků. Základními součástmi účetní závěrky jsou podle tohoto standardu rozvaha, výkaz zisků a ztrát (výsledovka), výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků a účetní pravidla a vysvětlující komentář (de facto příloha k účetní závěrce). Ve svých ustanoveních IAS 1 také vymezuje podrobně povinné součásti jednotlivých účetních výkazů. Problematikou zachycení situace v účetních výkazech, kdy dochází ke snížení hodnoty majetku podniku se zabývají samostatné standardy, především IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, ale i např. IAS 2 – Zásoby, IAS 40 – Investice do nemovitostí, atd.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 1.
- Jaké jsou obecné zásady, na nichž je založeno vykazování účetních informací podle IAS 1?
- Jaké jsou základní součásti účetní závěrky podle IAS 1?
- Jaké informace zachycuje rozvaha?
- Jaké informace jsou zachyceny ve výkazu zisků a ztrát?
- Jakým způsobem jsou podle IAS 1 vykazovány změny ve vlastním kapitálu podniku?
- O čem informuje podle IAS 1 příloha k účetní závěrce podniku?

3.4 První aplikace IFRS – IFRS 1

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví IFRS 1 – První aplikace IFRS. Seznámíte se s cílem a působností IFRS 1, s účetními pravidly, používanými při první aplikaci IAS/IFRS, s postupem sestavení zahajovací rozvahy, s výjimkami používanými při první aplikaci IAS/IFRS a se způsobem předkládání a zveřejňování účetní závěrky.

3.4.1 Cíl standardu

Podat **návod**, jak přejít z národních účetních standardů na systém IAS/IFRS a jak jej aplikovat.

3.4.2 Rozsah působnosti

Standard se používá pro přípravu **účetních závěrek**, které jsou **poprvé sestaveny v souladu s IFRS** a přípravu **mezitímních účetních závěrek**, zpracovaných v souladu s IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví za období tvořící část účetního období první aplikace IFRS. Pod pojem první aplikace patří ty účetní závěrky, které vysloveně deklarují plnou shodu s konceptem IFRS a jsou zveřejněny.

3.4.3 Uznání a oceňování

Podnik připraví **k datu přechodu** na vykazování podle IFRS **zahajovací rozvahu**, která nemusí být zveřejněna v rámci první účetní závěrky zpracované podle IFRS.

Při přípravě zahajovací rozvahy a první účetní závěrky podle IFRS podnik použije **účetní pravidla**, účinná **k datu první účetní závěrky** zpracované podle IFRS. Pro sestavení zahajovací rozvahy podnik **překlasifikuje** v souladu s IAS/IFRS **aktiva a závazky**, které byly vykázány jako jiný typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu podle pravidel, která podnik dosud používal. V **zahajovací rozvaze** podnik **vykáže aktiva a závazky**, jejichž uznání IFRS/IAS **povolují, oceněné** v souladu s IAS/IFRS. Aktiva a závazky, jejichž uznání IAS/IFRS nepovolují, podnik nevykáže. Výsledný **dopad změn** v účetních pravidlech, které vyplývají z přechodu na IAS/IFRS vykáže v položce **nerozděleného zisku**, případně jiné položce **vlastního kapitálu**. Při sestavování účetní závěrky může podnik využít **výjimek**¹².

3.4.4 Předkládání a zveřejňování

První účetní závěrka podle IFRS musí obsahovat **srovnávací informace** alespoň za jedno minulé období. Podnik vysvětlí **dopad přechodu** na IFRS na finanční postavení, výkonnost a peněžní toky a v této souvislosti doloží rozdíl ve výši **vlastního kapitálu a čistého zisku** (nebo ztráty) zjištěné podle předchozích pravidel a podle IFRS k datu přechodu na IFRS a k datu poslední rozvahy předložené podle posledních pravidel. V rozdílech musí být jednoznačně rozlišena oprava zásadních chyb a změna v účetních pravidlech.

¹² Existují dobrovolné výjimky, týkající se například podnikových kombinací provedených před zahajovací rozvahou podle IAS/IFRS, přecenění aktiv, kumulovaných kurzových rozdílů a podobně. Povinné výjimky se například týkají zákazu retrospektivní aplikace u odúčtování finančních instrumentů nebo odhadů.

3.4.5 Vybrané pokyny při použití IFRS 1

IAS 12 – Daně ze zisku: Odložená daň se stanovuje z rozdílu mezi účetní a daňovou základnou jednotlivých položek zahajovací rozvahy.

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení: Pokud podnik používá při odepisování daňové sazby, které nezobrazují skutečné opotřebení majetku, účetní hodnota aktiva k datu zahajovací rozvahy musí být přepočítána.

IAS 17 – Leasing: Správně klasifikovat leasingy jako operativní a finanční.

IAS 18 – Výnosy: Pokud daná transakce nesplňuje kritéria pro vykázání výnosů, podnik sníží počáteční stav nerozděleného zisku.

IAS 38 - Nehmotná aktiva: Uznat pouze ta nehmotná aktiva, která vyhovují ustanovením IAS 38.

Shrnutí

IFRS 1 se používá pro přípravu řádných a mezitímních účetních **závěrek**, které jsou **poprvé sestaveny v souladu s IFRS**. Vymezuje způsob uznávání a oceňování prvků rozvahy, charakterizuje výjimky používané při první aplikaci IAS/IFRS. Charakterizuje způsoby předkládání a zveřejňování účetních závěrek a obsahuje vybrané pokyny při použití IFRS.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl a působnost IFRS 1.
- Charakterizujte účetní pravidla používaná při první aplikaci IAS/IFRS.
- Vysvětlete postup sestavení zahajovací rozvahy.
- Vyjmenujte výjimky používané při první aplikaci IAS/IFRS.
- Popište způsob předkládání a zveřejňování účetní závěrky.

3.5 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby – IAS 8

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, jeho cílem a rozsahem působnosti, základními definicemi, které tento standard využívá, účetními pravidly a jejich případnými změnami a postupem zveřejnění těchto změn. Dále je pozornost věnována změnám v účetních odhadech a jejich zveřejňování a účetním chybám a zachycením jejich oprav.

3.5.1 Cíl standardu

Cílem standardu je vymezení účetních pravidel, které účetní jednotky musí používat při vedení svého účetnictví, vymezení účetních postupů v situaci, kdy dochází ke změnám v účetních pravidlech a účetních odhadech a také vymezení účetních postupů při účtování o opravě chyb.

3.5.2 Rozsah působnosti

Standard IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby se použije pro:

- výběr a použití účetních pravidel
- účtování o změnách v účetních pravidlech
- účtování o změnách v účetních odhadech
- účtování o opravě chyb

Daňové dopady těchto změn se řeší v souladu s ustanoveními IAS 12 Daně ze zisku.

3.5.3 Definice používaných termínů

Standard definuje tyto základní používané termíny:

Účetní pravidla jsou pravidla a postupy, které podnik používá při přípravě účetní závěrky.

Změna v účetním odhadu je úprava účetních hodnot aktiva nebo závazku, nebo částky, která vyjadřuje periodické opotřebení aktiva (např. odpisy). Tyto změny souvisí se zpřesněním původních předpokladů vedení podniku (například upřesněná doba životnosti aktiva) a vycházejí z nových poznatků a ze změn v okolním prostředí.

Změny v účetních odhadech nejsou opravou chyb!!!

Chyby minulých období jsou chyby, které se vyskytují v minulých účetních závěrkách podniku a které mají za následek, že tyto účetní závěrky nelze nadále považovat za spolehlivé. Za chyby minulých let se považují například:

- ❖ Matematické chyby
- ❖ Chybné použití účetních pravidel
- ❖ Přehlédnutí
- ❖ Špatná interpretace skutečností
- ❖ Zpronevěry, atd.

Zpětná (retrospektivní) aplikace znamená, že účetní pravidla jsou aplikována takovým způsobem, jakoby byla používána podnikem vždy (od začátku působení). Zpětná

aplikace vyžaduje, aby podnik učinil odhad např. o výsledku transakce jejíž skutečný výsledek je již známý.

Zpětná oprava znamená, že chyby jsou opraveny takovým způsobem, jako by se nikdy nevyskytly. To se týká uznání, oceňování i zveřejňování jednotlivých prvků účetní závěrky.

Neproveditelnost - naplnění požadavku standardu je neproveditelné, pokud jej podnik není schopen naplnit i přes veškeré vynaložené úsilí. Například:

- nelze-li vyčíslit dopad v minulých obdobích.

Prospektivní aplikace znamená uplatnění nového účetního pravidla na budoucí transakce a události, tedy od data přijetí tohoto pravidla.

3.5.4 Účetní pravidla

Výběr a použití účetních pravidel

Účetní pravidla jsou stanovena jednotlivými standardy a interpretacemi. Tato pravidla se použijí pouze na takové transakce, jejichž dopad je významný. V některých případech standard umožňuje volbu ze dvou možných pravidel (základní řešení a povolená alternativa). Podnik si zvolí tu, o které je přesvědčený, že přispěje k věrnému zobrazení.

Podnik použije pro zachycení svých transakcí účetní pravidla v tomto pořadí:

- 1) ustanovení konkrétního standardu
- 2) není-li daná transakce ošetřena standardem, musí být zobrazena v souladu s koncepčním rámcem
- 3) nelze-li použít ani standard, a ani koncepční rámec, podnik použije aktuální pravidla stanovená ostatními orgány, které vydávají účetní standardy (např. US GAAP, UK GAAP atd). Použité pravidlo musí být užitečné pro ekonomické rozhodování uživatelů a poskytovat spolehlivou informaci.

Změny účetních pravidel

Na podobné transakce a události by se měla v každém účetním období používat konzistentní účetní pravidla, pokud Standard nebo Interpretace nevyžadují odlišné zpracování. Podnik přistoupí ke změně účetního pravidla pouze v následujících případech:

- ✓ změnu vyžaduje Standard nebo Interpretace;
- ✓ po změně účetního pravidla podá účetní závěrka spolehlivější obraz o finančním postavení, výkonnosti a peněžních tocích podniku.

Změnou účetního pravidla není:

- použití účetního pravidla na takové transakce, jejichž podstata je odlišná od transakcí, které se vyskytly v minulosti;
- použití účetního pravidla na transakce, které se vyskytly poprvé, nebo se vyskytly v minulosti, ale nebyly významné.

Pokud se podnik rozhodne začít vykazovat aktiva v reálné hodnotě v souladu s IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 - Nehmotná aktiva, postupuje v souladu s IAS 16 a IAS 38 a nepoužije ustanovení tohoto standardu ohledně změny účetního pravidla.

3.5.5 Zobrazení změn v účetních pravidlech

Při změně v účetním pravidle podnik:

- použije přechodná ustanovení daného standardu nebo interpretace, který si změnu vyžádal,
- pokud podnik uplatňuje daný standard nebo interpretaci poprvé nebo pokud podnik mění účetní pravidlo dobrovolně (např. změna ze základního řešení na povolenou alternativu, která vyústí ve věrnější zobrazení skutečnosti), zachytí změnu retrospektivně,
- Pokud podnik zpracovává účetní závěrku poprvé v souladu s IFRS použije ustanovení IFRS 1.

3.5.6 Retrospektivní aplikace

Podnik opraví počáteční zůstatek příslušné položky vlastního kapitálu za nejbližší období, které je obsažené v účetní závěrce. Zároveň podnik opraví příslušné srovnávací údaje tak, jakoby pravidlo bylo vždy používáno.

Výjimky z použití retrospektivní aplikace:

- je neproveditelné vyčíslit dopady změny účetního pravidla v konkrétním období;
- nebo je neproveditelné vyčíslit kumulativní dopad změny účetního pravidla.

V takovém případě se dané pravidlo použije od začátku toho období, ve kterém je podnik schopen vyčíslit dopady změny pravidla.

3.5.7 Zveřejnění

U změny, která je vyvolaná přijetím/změnou standardu nebo interpretace, podnik zveřejní:

- název standardu nebo interpretace;
- prohlášení, že bylo postupováno v souladu s přechodnými ustanoveními (existují-li), a popis těchto ustanovení;
- přechodná ustanovení, která mají dopad na budoucí období;
- povahy změny účetního pravidla;
- hodnotový dopad změny účetního pravidla v každém období pro každý příslušný řádek účetní závěrky a také dopad změny účetního pravidla na základní a zředěný výnos na akcii, pokud podnik tento ukazatel zveřejňuje;
- dopad změny na období, která předcházejí období, jež jsou zveřejněna v účetní závěrce;
- okolnosti, které vedly k tomu, že podnik nemohl pravidlo použít zpětně (viz definice neproveditelnosti)

U změny účetního pravidla, kterou podnik přijal dobrovolně, zveřejní:

- povahy změny účetního pravidla,

- důvody, proč nové pravidlo povede k věrnějšímu zobrazení skutečnosti,
- hodnotový dopad změny účetního pravidla v každém období pro každý příslušný řádek účetní závěrky. Dopad změny účetního pravidla na základní a zředěný výnos na akcii, pokud podnik tento ukazatel zveřejňuje,
- dopad změny na období, která předcházejí obdobím, jež jsou zveřejněna v účetní závěrce,
- okolnosti, které vedly k tomu, že podnik nemohl pravidlo použít zpětně (viz definice neproveditelnosti).

3.5.8 Změny v účetních odhadech

Řada položek účetní závěrky nemůže být oceněna zcela přesně a podnik je nucen použít nejlepší dostupný odhad. Tento postup se použije například pro:

- ✓ Nedobytné pohledávky.
- ✓ Zastaralé zásoby.
- ✓ Reálnou hodnotu některých finančních aktiv a závazků.
- ✓ Dobu životnosti a způsob opotřebení odpisovaných aktiv.
- ✓ Závazky plynoucí z poskytnutých záruk.

Některé události jsou takového charakteru, že vyžadují změnu v původním odhadu. Například v situaci, kdy technologické změny způsobí kratší životnost výrobního zařízení, než podnik původně předpokládal.

Na druhé straně ale změna základny použité pro ocenění je změnou účetního pravidla.

V některých případech je obtížné určit, zda se jedná o změnu účetního pravidla nebo účetního odhadu. Takové změny jsou řešeny jako změny účetního odhadu.

Zpracování

Změna v účetním odhadu se uzná prospektivně a její dopad je obsažen v zisku nebo ztrátě za:

- Období, ve kterém ke změně došlo (např. výše zastaralých zásob).
- Období, ve kterém ke změně došlo a nadcházející období (pokud se změna týká i budoucích období - např. změna způsobu odpisování aktiva).

Pokud má změna vliv i na ocenění některé rozvahové položky, jsou opraveny i hodnoty těchto položek, a to v období, ve kterém ke změně došlo.

Zveřejnění

Podnik zveřejní:

- Povahu a dopad změny, která je uznána v běžném období a bude mít případně dopad na budoucí období (pokud je dopad na budoucí období prakticky vyčíslitelný).
- Skutečnost, že vyčíslit dopad změny na budoucí období je nepraktické (resp. neproveditelné).

3.5.9 Chyby

Významné chyby minulých období musí být opraveny retrospektivně (pokud lze vyčíslit jejich dopad), a to následujícím způsobem:

- Opravou údajů v těch obdobích, ve kterých ke změně došlo.
- Opravou počátečního zůstatku aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejranějšího období, které je vykázáno v účetní závěrce, a to v případě, kdy se chyba vyskytla v období, které již podnik nezveřejňuje.

Pokud nelze vyčíslit dopady chyby na minulá období, provede se oprava chyby v tom období, na které je možné její dopad vyčíslit (což může v některých případech být běžné období). Záměrem standardu je, aby opravy chyb pokud možno neovlivnily zisk nebo ztrátu v období, ve kterém byla chyba odhalena.

Zveřejnění

Podnik zveřejní:

- ❖ Povahu chyby.
- ❖ Pro každé období obsažené v účetní závěrce výši opravy chyby a příslušný řádek účetní závěrky, kterého se oprava týká. Dále dopad na hodnotu základního a ředěného EPS¹³, pokud tento ukazatel podnik vykazuje.
- ❖ Částku opravy počátečního zůstatku aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejranějšího zveřejněného období.
- ❖ Okolnosti, které vedly k tomu, že podnik nemohl chybu opravit zpětně (viz definice neproveditelnosti).

3.5.10 Datum účinnosti

Tento standard se použije pro účetní závěrky za období začínající 1.1.2005 nebo později. Dřívější aplikace je vítána. Pokud podnik použije standard před datem účinnosti, tuto skutečnost zveřejní.

Shrnutí

Cílem standardu IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby je vymezení účetních pravidel, které účetní jednotky musí používat při vedení svého účetnictví, vymezení účetních postupů v situaci, kdy dochází ke změnám v účetních pravidlech a účetních odhadech a také vymezení účetních postupů při účtování o opravě chyb. Standard definuje pojmy **Účetní pravidla, Změna v účetním odhadu, Chyby minulých období, Zpětná (retrospektivní) aplikace, Zpětná oprava, Neproveditelnost, Prospektivní aplikace**. Ke změně účetních pravidel může dojít pouze v situaci, kdy to vyžaduje některý Standard nebo Interpretace nebo když po změně účetního pravidla podá účetní závěrka spolehlivější obraz o finančním postavení, výkonnosti a peněžních tocích podniku. Při zobrazení těchto změn podnik postupuje v souladu s IAS, resp. IFRS. Změna v účetních odhadech se používá v situacích kdy dojde k nějaké události takového charakteru, že je vyžadována změna v původním odhadu (např. ocenění některé rozvahové položky, doby její životnosti, atd.). Typickým příkladem by byla situace, kdy technologické změny způsobí kratší životnost výrobního zařízení, než podnik původně předpokládal. Významné chyby minulých období musí být

¹³ Earnings per share.

opraveny retrospektivně (pokud lze vyčíslit jejich dopad). Pokud nelze vyčíslit dopady chyby na minulá období, provede se oprava chyby v tom období, na které je možné její dopad vyčíslit (což může v některých případech být běžné období). Záměrem standardu je, aby opravy chyb pokud možno neovlivnily zisk nebo ztrátu v období, ve kterém byla chyba odhalena.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 8.
- Definujte základní pojmy, které vymezuje IAS 8 (Účetní pravidla, Změna v účetním odhadu, Chyby minulých období, Zpětná (retrospektivní) aplikace, Zpětná oprava, Neproveditelnost, Prospektivní aplikace).
- Jakým způsobem se zveřejňují změny v účetních pravidlech?
- Jakým způsobem se zveřejňují změny v účetních odhadech?
- Jakým způsobem se zveřejňují opravy účetních chyb?

Příklady

Příklad 3.3

V rozvaze k 31.6.2002 podnik Deltoid vykázal rezervu na rekultivaci dolu ve výši 1 200 000 Kč. V běžném období i minulém období činila tvorba této rezervy 180 000 Kč. Z výsledků environmentálního auditu vyplynulo, že rezerva by měla činit celkem 2 150 000 Kč a tvorba běžného období 245 000 Kč (300 000 Kč v minulém období). Opravte tuto chybu v souladu s IAS 8.

3.6 Zásoby – IAS 2

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 2 – Zásoby, s jeho cílem a rozsahem působnosti, s definicí zásob, způsoby jejich oceňování a přeceňování a v neposlední řadě s informacemi týkajícími se zásob, které je nutno zveřejňovat v účetní závěrce podniku.

3.6.1 Cíl standardu

Cílem standardu je definovat pojem zásoby, vymežit způsoby jejich oceňování a způsoby zveřejňování zásob v účetní závěrce.

3.6.2 Rozsah působnosti

Tento standard se používá pro zobrazení zásob s výjimkou:

- ✓ nedokončené výroby z titulu dlouhodobých smluv (viz IAS 11 - Stavební smlouvy);
- ✓ finančních nástrojů;
- ✓ zásob výrobců živého inventáře, zemědělských a lesních produktů a nerostných rud;
- ✓ komodit u obchodníků, kteří oceňují zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady související s prodejem.

3.6.3 Definice zásob

Zásoby jsou aktiva:

- a) držená za účelem prodeje v běžném podnikání;
- b) ve výrobním procesu, určená k prodeji; nebo
- c) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

3.6.4 Oceňování zásob

Zásoby se oceňují na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty.

Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání snižená o:

- odhadované náklady na dokončení, a
- odhadované náklady nezbytné k uskutečnění prodeje.

Náklady na pořízení zásob

Náklady na pořízení zásob se rozumí veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

Náklady na nákup zásob

Skládají se z:

- 1) ceny pořízení,
- 2) dovozního cla a nerefundovatelných daní – dopravného,
- 3) minus obchodní a množstevní slevy.

Náklady na přeměnu - přímé výrobní náklady

Náklady na přeměnu se oceňují zásoby vlastní výroby. Do nákladů na přeměnu se zahrnují:

- I. výrobní režie (fixní, variabilní). Fixní náklady jsou alokovány na základě normální úrovně kapacity výrobního zařízení. Částka fixních nákladů, která není alokována z důvodu snížené kapacity nebo prostojů, nezvyšuje následně hodnotu zásob, ale je vykázána jako náklady období. V případě zvýšené výrobní kapacity se částka fixní režie na jednotku sníží.
- II. náklady sdružené výroby minus čistá realizovatelná hodnota vedlejších produktů.

Ostatní náklady pořízení

Do ocenění zásob se dále zahrnou ostatní náklady pořízení:

- pouze jestliže byly vynaloženy v souvislosti s dopravou zásob na současné místo uložení a stávajícího stavu, např. nevýrobní režie,
- náklady financování za vymezených okolností, viz IAS 23 - Výpůjční náklady.

Vyloučené výdaje (náklady období)

Ocenění zásob nezvyšují následující položky:

- ❖ Nadměrné množství odpadu, neúčelně vynaložené práce nebo jiných nákladů.
- ❖ Náklady na skladování, pokud nejsou nezbytné ve výrobním procesu.
- ❖ Správní režie.
- ❖ Odbytové náklady.

U poskytovatelů služeb je cena zásob tvořena hlavně mzdovými náklady, včetně nákladů vedoucích pracovníků a příslušných režii.

Techniky ocenění pořizovacích nákladů

Není-li možné ocenit zásoby skutečnou pořizovací cenou, lze zvolit některou ze dvou následujících metod ocenění, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni nákladů pořízení.

Metoda standardních nákladů

Standardní cena je založena na běžné úrovni výroby, běžné spotřebě materiálu, práce apod. a je pravidelně revidována a upravována.

Metoda maloobchodního prodeje

Tato metoda je používána v maloobchodě, kdy není možné zjistit jednotlivé položky prodaných zásob, ale pouze jejich tržby (při neexistenci čárových kódů). V průběhu

období se zásoby sledují v prodejních cenách, pro účely vykazování jsou sníženy o prodejní marže.

Nákladové vzorce

Podnik používá stejné nákladové vzorce pro všechny zásoby, které jsou podobného druhu a které podnik podobně používá. U zásob, které jsou odlišné (z hlediska druhu a užití), lze připustit různé nákladové vzorce.

Individuální pořizovací náklady

Pro každou položku zásob jsou k dispozici její skutečné pořizovací náklady, které jsou vykázány jako náklady v okamžiku prodeje (pro mnoho podniků není použitelné).

FIFO (první dovnitř, první ven)

Jako první jsou odúčtovány do nákladů položky, které byly jako první pořízeny.

Vážený průměr

Průměrná cena jedné položky zásob se přepočítá s každou dodávkou a tato cena je používána při následném prodeji.

Čistá realizovatelná hodnota

Náklady pořízení zásob se nemusí reprodukovat v důsledku:

- poškození,
- zastaralosti,
- poklesu prodejní ceny,
- zvýšení nákladů na dokončení nebo uskutečnění prodeje.

Snížení na čistou realizovatelnou hodnotu se zpravidla provádí položkově.

Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na nejlepším dostupném odhadu k okamžiku posouzení a berou v úvahu

- výkyvy cen nebo nákladů, ke kterým došlo po rozvahovém dni, pokud potvrzují podmínky, které existovaly k rozvahovému dni,
- účel, pro který jsou zásoby drženy.

Hodnota materiálu pro použití ve výrobě se nesnižuje pod úroveň nákladů pořízení, pokud hotové výrobky budou prodány za cenu stejnou nebo vyšší než jsou náklady jejich pořízení.

V každém období se provádí nový odhad čisté realizovatelné hodnoty. Když pominou důvody ke snížení hodnoty, přecenění se zruší tak, aby ocenění zásob v účetnictví bylo na nižší z úrovní nákladů pořízení nebo revidované čisté realizovatelné hodnoty.

Uznání nákladů ovlivňujících zisk

Když jsou zásoby prodány, je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk, a to v období, v němž jsou uznány související výnosy.

Snížení hodnoty na čistou realizovatelnou hodnotu a odpis všech ztrát by měly být uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, kdy se snížení ocenění nebo ztráta projeví.

Všechna zúčtování opravné položky, vznikající na základě zvýšení čisté realizovatelné hodnoty, jsou uznána jako snížení nákladů ovlivňujících zisk, a to v období, v němž k tomuto zúčtování dojde. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva (např. jako součást pozemků, budov a zařízení), se odepisují do nákladů ovlivňujících zisk během doby životnosti tohoto aktiva.

Náhradní díly jsou považovány za součást pozemků, budov a zařízení a jsou odpisovány do nákladů po dobu životnosti aktiva, kterému jsou přiřazeny.

3.6.5 Zveřejnění informací o zásobách v účetní závěrce

V souvislosti se zásobami se v účetní závěrce zveřejní tyto informace:

- 1) účetní pravidla užitá pro ocenění zásob včetně použitých nákladových vzorců,
- 2) celková účetní hodnota zásob v příslušném členění (obvyklé členění: zboží, materiál, nedokončená výroba, výrobky),
- 3) účetní hodnota zásob oceněná reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady,
- 4) hodnota zásob vykázána jako náklady za období (prodané zboží, prodané výrobky). Výše nákladů z titulu tvorby opravné položky k zásobám,
- 5) výše zúčtované opravné položky během období,
- 6) okolnosti nebo události, které vedly ke stornům sníženého ocenění zásob,
- 7) účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruky na závazky.

3.6.6 Datum účinnosti standardu

Standard v novelizované podobě je platný pro účetní závěrky za období začínající po 1. lednu 2005. Dřívější aplikace je vítána - pokud podnik použije tento standard dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit.

Shrnutí

Cílem standardu IAS 2 – Zásoby je definovat pojem zásoby, vymezit způsoby jejich oceňování a způsoby zveřejňování zásob v účetní závěrce. Zásobami se podle tohoto standardu rozumí aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání; ve výrobním procesu, určená k prodeji; nebo ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. Zásoby se oceňují na nižší z úrovně nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Není-li možné ocenit zásoby skutečnou pořizovací cenou, lze zvolit buď metodu standardních nákladů nebo metodu maloobchodního prodeje. Standard také stanovuje základní nákladové vzorce, které lze používat při oceňování stejného druhu zásob a údaje, které musí podnik zveřejnit v účetní závěrce.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 2 – Zásoby.
- Definujte v souladu s IAS 2 pojem **Zásoby**.
- Jakým způsobem se oceňují zásoby?
- Jak se postupuje v případě, kdy není možné zásobám přiřadit jejich skutečnou pořizovací cenu?
- Definujte v souladu s IAS 2 pojem **Čistá realizovatelná hodnota**.

- Jaké nákladové vzorce lze podle IAS 2 využít k ocenění zásob stejného druhu?
- Jaké údaje o zásobách musí podnik zveřejnit ve své účetní závěrce?

Příklady

Příklad 3.4

Podnik VAHYB a.s. prodává stoly; v průběhu roku 2003 došlo k následujícím transakcím:

Nakoupeno	Kč	Prodáno	Kč
leden 10 ks po 2 000	Kč 20 000		
duben 8 ks po 2 100	Kč 16 800	červenec 8 ks po 4 000 Kč	32 000
říjen 15 ks po 1 900	Kč 28 500	prosinec 12 ks po 4 200 Kč	50 400

Jaká je hodnota zásob a hrubého zisku k 31. prosinci 2003 za použití:

a) FIFO

b) váženého průměru

Příklad 3.5

Podnik se snaží stanovit výši zásob ke konci roku. Podrobné údaje o zásobách :

<i>Výrobek</i>	<i>Náklady na pořízení</i>	<i>Realizovatelná hodnota</i>	<i>Prodejní náklady</i>
	<i>Kč</i>	<i>Kč</i>	<i>Kč</i>
A123	90	100	10
B456	150	160	8
C789	275	285	30

Jaká výše konečné zásoby by měla být uvedena v rozvaze?

3.7 Pozemky, budovy a zařízení – IAS 16

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, s jeho cílem, rozsahem působnosti, základními pojmy, které tento standard definuje a které souvisejí s pozemky, budovami a zařízeními, s postupy oceňování a přeceňování pozemků, budov a staveb a v neposlední řadě také s údaji, které podniky v souladu s tímto standardem musí zveřejňovat ve svém účetnictví, resp. účetní závěrce.

3.7.1 Cíl standardu

Cílem standardu je vymezit pojmy pozemky, budovy a zařízení, stanovit podmínky pro jejich uznání v účetnictví podniku, vymezit způsoby jejich ocenění a v neposlední řadě též stanovit postupy účetního zachycení jejich postupného opotřebovávání.

3.7.2 Rozsah působnosti

Tento standard se používá při účtování pozemků, budov a zařízení s výjimkou případů, ve kterých jiný standard vyžaduje odlišné zpracování:

- biologická aktiva (viz IAS 41- Zemědělství);
- nerostná práva a nerostné zdroje.

Tento standard se používá i na nedokončené nemovitosti, které budou po dokončení předmětem IAS 40 - Investice do nemovitostí, protože ještě nesplňují definici IAS 40.

3.7.3 Definice používaných pojmů

Mezinárodní účetní standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení vymezuje tyto základní pojmy:

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva:

- držená pro použití ve výrobě nebo pro dodávání zboží či služeb;
- a jejichž doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

Odpisy představují systematické alokování odepisovatelné částky aktiva po dobu použitelnosti aktiva.

Odepisovatelná částka je náklad (pořizovací cena) aktiva snižená o zbytkovou hodnotu.

Doba použitelnosti je buď:

- ✓ očekávaná doba použitelnosti aktiva podnikem; nebo
- ✓ očekávaný objem produkce, který bude podnikem získán.

Pořizovací cena je uhrazená peněžní částka nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Zbytková hodnota je předpokládaná čistá částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva (po odečtení nákladů spojených s vyřazením), kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci své doby použitelnosti.

Reálná hodnota je částka, za kterou by se aktivum mohlo směnit mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek.

Účetní hodnota je hodnota, ve které je aktivum vykazováno po odečtení oprávek a akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty (synonymum pro tzv. zůstatkovou hodnotu známou z českého účetnictví).

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

3.7.4 Uznání pozemků, budov a zařízení v účetnictví

Položka pozemků, budov a zařízení je uznána jako aktivum jen tehdy, když:

- ❖ je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne do podniku; a současně
- ❖ pořizovací cenu položky lze spolehlivě stanovit.

Podnik rozhodne, které položky pozemků, budov a zařízení budou uznány samostatně. Nevýznamné položky (např. formy, nástroje atd.) jsou agregovány a uznány jako celek.

Náhradní díly jsou obvykle uznány jako zásoby a vykázány ve výsledovce v okamžiku, kdy jsou spotřebovány. Nicméně významné náhradní díly, u kterých podnik předpokládá, že je bude používat déle než jedno účetní období, jsou klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení. Stejným způsobem podnik postupuje u těch náhradních dílů, které mohou být použity pouze u konkrétní položky pozemků, budov a zařízení.

Při prvotním začlenění podnik klasifikuje samostatně jednotlivé součásti (komponenty) položky pozemků, budov a zařízení, které mají různou dobu použitelnosti, a odpisuje je samostatně.

Následné výdaje

Účetní hodnota aktiva nezahrnuje náklady na pravidelnou údržbu dané položky. Tyto náklady jsou uznány ve výsledovce v okamžiku, kdy byly vynaloženy.

Některé díly pozemků, budov a zařízení vyžadují výměnu v pravidelných časových intervalech. Takové díly jsou odpisovány samostatně po dobu jejich použitelnosti a náklady na výměnu jsou následně aktivovány a odpisovány.

U některých aktiv je nutné provádět pravidelně významné kontroly (například u letadel), které nemusí zahrnovat výměnu jednotlivých součástí daného aktiva. Tyto výdaje jsou klasifikovány jako samostatné aktivum (pokud splňují kritéria pro uznání) a odpisovány po dobu zbývající do další kontroly. Pokud je další kontrola provedena dříve, než se původně předpokládalo, je účetní hodnota předcházející kontroly odepsána k okamžiku této následné kontroly.

Nevýznamné výdaje mohou být považovány za opravy a uznány jako náklady v období, ve kterém byly vynaloženy.

3.7.5 Ocenění

Ocenění při prvotním uznání

Položka pozemků, budov a zařízení je nejprve uznána ve své pořizovací ceně. Součástími pořizovací ceny jsou:

- Nákupní cena včetně cla a nerefundovatelných daní (po odečtu obchodních a množstevních slev).
- Přímě přiřaditelné náklady, například:

- mzdové a osobní náklady (v souladu s IAS 19 - Zaměstnanecké požitky), které se přímo vztahují k výstavbě nebo pořízení pozemků, budov a zařízení;
- náklady na přípravu místa;
- náklady na dodání a manipulaci ;
- náklady na instalaci a montáž;
- platby specializovaným odborníkům (např. architektům a inženýrům).

- Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu.

Tyto náklady mohou být vynaloženy buď při pořízení aktiva, nebo na konci jeho doby použitelnosti. V obou případech jsou odpisovány po zbývajících dobu použitelnosti aktiva. Jejich ocenění se provede v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiv a podmíněné závazky.

Pokud se tyto náklady vztahují k pozemku, jsou odpisovány po dobu, po jakou budou podniku přinášet ekonomické užitky.

Konkrétní součásti pořizovacích nákladů položek pozemků, budov a zařízení

Jak již bylo uvedeno, pozemky, budovy a zařízení by měly být prvotně oceněny v pořizovacích nákladech. Pořizovací náklady položky by měly zahrnovat i ostatní náklady vynaložené na uvedení aktiva do provozu pro jeho zamýšlené využití.

Následují příklady nákladů, které mohou a nemohou být zahrnuty do pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení.

Náklady zahrnované do pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení

Mezi typické náklady zahrnované do pořizovací ceny pozemků, budov a staveb patří:

- a) Právní poplatky související s pořízením a výstavbou daného aktiva;
- b) Náklady na dopravu a manipulaci;
- c) Dvozní cla;
- d) Náklady na instalaci;
- e) Transakční náklady nákupu;
- f) Daně z převodu nemovitostí;
- g) Platby architektům a inženýrům související s daným aktivem (náklady na design varianty, které byly následně odmítnuty, by neměly být kapitalizovány);
- h) Náklady na uvedení místa do původního stavu;
- i) Stavební práce a materiál;
- j) Úrok během doby výstavby (možný alternativní přístup dle IAS 23); a
- k) Náklady na záběh nezbytné pro uvedení aktiva do provozních podmínek (včetně schválení provozu a zkušebního provozu).

Všechny tyto náklady jsou chápány jako nezbytné pro výstavbu jednotlivých položek pozemků, budov a zařízení, a proto by měly být kapitalizovány.

Náklady nezahrnované do pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení

Náklady související s plánováním, které jsou nezbytné pro dobré řízení zdrojů podniku, nemusí být nezbytné pro tvorbu konečných aktiv. Takovéto náklady (například zaměřené na výběr designu, identifikace staveniště a požadavků atd.) nejsou přímo nezbytné pro výstavbu konečných aktiv. Položky, které nejsou nezbytné, jsou účtovány jako náklady a nejsou kapitalizovány.

Náklady nezahrnované do pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení

Mezi typické náklady nezahrnované do pořizovací ceny pozemků, budov a staveb patří:

- a) Výdaje na studie proveditelnosti;
- b) Záběhové náklady (pokud nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do provozu);
- c) Počáteční provozní ztráty vzniklé do doby než dané aktivum dosáhne plánovaného výkonu;
- d) Spotřeba materiálu, práce a ostatních zdrojů nad normu;
- e) Úrok a jiné náklady poté, co jsou pozemky, budovy a zařízení připraveny k používání, přestože ještě k podnikání používány nejsou;
- f) Náklady vynaložené na školení zaměstnanců;
- g) Náklady na přemístění určitého zařízení v továrně z důvodu instalace nového zařízení;
- h) Všeobecné administrativní náklady, které nejsou přímo přiřaditelné k pořízení, výstavbě nebo provozu aktiv.

Aktiva vytvořená vlastní činností

Pozemky, budovy a zařízení vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Vlastní náklady (pořizovací cena aktiv vytvořených vlastní činností) jsou stanoveny stejným způsobem jako u nakoupených aktiv. V případě, že podnik tato aktiva současně vyrábí a prodává, jsou vlastní náklady stanoveny v souladu s IAS 2 - Zásoby.

Standard vylučuje, aby pořizovací cena obsahovala nerealizovaný zisk podniku. Zároveň jsou z pořizovací ceny vyloučena nadměrná množství odpadu či neúčelně vynaložené práce. V souladu s IAS 23 – Výpůjční náklady mohou být výpůjční náklady aktivovány.

Odložené platby

Pokud je platba za pořízení položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku (ne lineárně), pokud není aktivován v souladu s IAS 23 - Výpůjční náklady.

Směna aktiv

Položka pozemků, budov a zařízení může být získána směnou za aktivum peněžní či nepeněžní povahy.

Získaná položka je oceněna:

- reálnou hodnotou poskytnutého aktiva; nebo nelze-li ji spolehlivě určit,
- reálnou hodnotou získaného aktiva; a nelze-li spolehlivě určit ani tuto,

- účetní hodnotou poskytnutého aktiva.

Ocenění reálnou hodnotou se nepoužije v případě, kdy směnná transakce nemá komerční povahu. Transakce má komerční povahu v případech, kdy peněžní toky vyvolané získaným aktivem se liší od peněžních toků, které byly charakteristické pro poskytnuté aktivum.

3.7.6 Vazby na ostatní standardy

Položka pozemků, budov a zařízení, pořízená formou finančního leasingu, podléhá ustanovení IAS 17 - Leasingy.

Účetní hodnota aktiva může být snížena o přijaté státní dotace v souladu s IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.

3.7.7 Ocenění navazující na výchozí uznání

Podnik si vybere jeden ze dvou následujících modelů a použije jej na celou třídu pozemků, budov a zařízení, například na všechny:

- pozemky;
- budovy;
- stroje;
- lodě;
- letadla;
- motorová vozidla;
- nábytek a příslušenství;
- kancelářské zařízení.

Model " Pořizovací ceny "

Pozemky, budovy a zařízení jsou vykázány v pořizovací ceně, která je snížena o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv).

Model "Přecenění"

Pozemky, budovy a zařízení jsou vykázány v reálné hodnotě k datu přecenění, snižené o následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Pozemky a budovy

Reálnou hodnotou je obvykle tržní cena, kterou stanoví profesionální odhadce.

Movité věci

Není-li průkazný doklad o tržní ceně (např. vzhledem k jejich zvláštní povaze nebo jde-li o položky, které se zřídka prodávají), jsou tyto položky ohodnoceny **ve výši svých odepsaných reprodukčních nákladů.**

Frekvence přecenění

Potřeba dalšího přecenění je závislá na pohybech reálné ceny. Změní-li se významně tržní ceny přeceněných aktiv, je nutné další přecenění. V ostatních případech se následné přecenění provádí po třech až pěti letech.

Oprávkky při přecenění

Ke dni přecenění jsou oprávkky bud':

- 1) přepočteny stejným poměrem jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva. Stejným poměrem je přepočtena i hrubá hodnota, takže účetní hodnota aktiva po přecenění se rovná reálné hodnotě; nebo
- 2) eliminovány tak, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě. Pokud je reálná hodnota vyšší než původní pořizovací cena aktiva, je nutné ještě navýšit hrubou hodnotu aktiva.

Zvýšení/snížení účetní hodnoty v důsledku přecenění

Zvýšení účetní hodnoty se zaúčtuje ve prospěch vlastního kapitálu jako "Fond z přecenění". Fond z přecenění musí být podnik schopen analyzovat na částky přiřaditelné jednotlivým aktivům. Není přípustné snížení hodnoty jednoho aktiva odúčtovat oproti fondu z přecenění, který byl vytvořen pro jiné aktivum.

Pokud byla hodnota aktiva v minulosti snížena a toto snížení bylo vykázáno jako náklad, je zvýšení hodnoty vykázáno jako výnos ve výsledovce až do výše v minulosti uznaného nákladu.

Snížení účetní hodnoty se uzná jako náklad, pokud k tomuto aktivu nebyl v minulosti vytvořen fond z přecenění. V tomto případě by se snížení hodnoty promítlo přímo ve vlastním kapitálu až do výše vytvořeného fondu z přecenění.

Přebytek vzniklý přeceněním může být převeden přímo do nerozděleného zisku (ne do zisku běžného období) v okamžiku realizace (např. prodejem aktiva). Tato transakce bude vykázána v rámci výkazu o změnách ve vlastním kapitálu.

Část přebytku je realizována prostřednictvím odpisů. Část odpisů, která se vztahuje k navýšené hodnotě aktiva, je převedena z rezervního fondu z přecenění do nerozděleného zisku, ale pouze jako pohyb mezi účty vlastního kapitálu, to znamená bez vlivu na výsledovku.

Odložená daň

Přecenění má dopad i na uznání odložené daně v souladu s ustanovením IAS 12 - Daně ze zisku.

3.7.8 Odpisy

Podnik odpisuje samostatně jednotlivé části položky pozemků, budov a zařízení, jejichž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové pořizovací ceně dané položky a které mají různou dobu použitelnosti.

Odpisová metoda by měla odrážet model, ve kterém jsou ekonomické užitky aktiva spotřebovávány. Odpisy se uznají jako náklad ve výsledovce, pokud nejsou zahrnuty v účetní hodnotě jiného aktiva. Zbytková hodnota aktiva by měla být přezkoumána alespoň na konci účetního období.

Odpisy se vykazují i u přeceněných aktiv, pokud jejich zbytková hodnota není vyšší než jejich účetní hodnota. V takovém případě je roční odpis roven nule až do okamžiku, kdy zbytková hodnota poklesne pod účetní hodnotu.

Odpisování aktiva začíná okamžikem, kdy je aktivum připraveno pro používání a končí v okamžiku vyřazení nebo prodeje. Odpisování se nepřerušuje v době, kdy aktivum není

dočasně nebo trvale používáno. Pokud ale podnik používá způsob výpočtu odpisů založený na jednotkách výkonu, bude pro tato aktiva odpis rovný nule.

Životnost

Při určování doby použitelnosti podnik uváží následující faktory:

- I. očekávané použití podle očekávané výkonnosti nebo kapacity;
- II. očekávané fyzické opotřebení;
- III. technická zastaralost;
- IV. právní nebo podobná omezení pro používání, např. datum ukončení příslušných pronájmů.

Odpisové metody

Zvolená metoda by měla odrážet model, v jakém je aktivum opotřebováváno a měla by být pravidelně revidována.

Existují tři hlavní metody stanovení odpisů:

- ✓ rovnoměrné odpisy ~ konstantní odpis po dobu použitelnosti;
- ✓ zrychlené odpisy ~ snižující se roční odpis během doby použitelnosti;
- ✓ výkonová metoda ~ stanoví odpis na jednotku výkonu (kg, km atd.) a podle skutečného objemu je následně stanoven odpis za období.

3.7.9 Snížení hodnoty

Snížení hodnoty aktiv je stanoveno a vykázáno v souladu s IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv.

3.7.10 Změny v odhadech

Změny v odhadech zbytkové hodnoty nebo doby použitelnosti jsou řešeny v souladu s IAS 8 - Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby. Vzhledem k tomu, že se jedná o změnu v účetním odhadu (a ne účetním pravidle), je nově stanoven roční odpis, který podnik uplatní v běžném a budoucím období.

3.7.11 Odúčtování

Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení je odúčtována v okamžiku:

- vyřazení;
- kdy nelze očekávat, budoucí ekonomické užitky spojené s užíváním nebo prodejem aktiva.

Zisk nebo ztráta je vykázána ve výsledovce v okamžiku, kdy je položka odúčtována. Zisk z vyřazení by neměl být vykázán na řádku tržeb.

Podnik použije ustanovení IAS 18 Výnosy, aby stanovil datum vyřazení aktiva.

3.7.12 Zveřejňování

Pro všechny třídy aktiv podnik zveřejní:

- základní způsoby oceňování ;
- použité odpisové metody;

- dobu použitelnosti nebo použité odpisové sazby;
- hrubou účetní hodnotu a akumulované odpisy (včetně akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty) na počátku a konci období;
- sesouhlasení zůstatků vykázané účetní hodnoty na počátku a na konci období ukazující:
 - přírůstky;
 - úbytky;
 - pořízení v rámci podnikových kombinací;
 - zvýšení nebo snížení v důsledku přecenění;
 - ztráta z snížení hodnoty;
 - odúčtované ztráty ze snížení hodnoty (IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv);
 - odpisy;
 - ostatní pohyby.

Ostatní zveřejňované údaje

Podnik dále zveřejní:

- ❖ existenci a částky omezení vlastnického práva stálých aktiv a účetní hodnotu aktiv poskytnutých k zástavě;
- ❖ účetní politiku pro odhad nákladů na obnovu pozemků, budov a zařízení;
- ❖ výdaje na nedokončené investice;
- ❖ výši smluvních závazků plynoucích z pořízení pozemků, budov a zařízení.

Pro položky vykázané v přeceněných cenách se zveřejňuje také

- datum účinnosti přecenění;
- zda se na přecenění podílel nezávislý odhadce;
- účetní hodnota každé třídy pozemků, budov a zařízení, která by byla zahrnuta do účetní závěrky, kdyby aktiva nebyla přeceněna;
- doložení rozdílu mezi počátečním a konečným stavem u rezervního fondu z přecenění.

Doporučená zveřejnění

Dále je možno (ale již není povinné) zveřejnit:

- ✓ účetní hodnotu dočasně nepoužívaných pozemků, budov a zařízení;
- ✓ hrubou účetní hodnotu plně odepsaných budov a zařízení, které jsou ještě v používání;
- ✓ účetní hodnotu pozemků, budov a zařízení, které jsou vyřazeny z užívání a drženy pro prodej;
- ✓ reálná hodnotu pozemků, budov a zařízení, pokud se významně liší od účetní hodnoty, a pokud podnik nepoužívá model "Přecenění".

Shrnutí

Cílem standardu je vymežit pojmy pozemky, budovy a zařízení, stanovit podmínky pro jejich uznání v účetnictví podniku, vymežit způsoby jejich ocenění a v neposlední řadě též stanovit postupy účetního zachycení jejich postupného opotřebování. Standard IAS 16 se používá při účtování pozemků, budov a zařízení s výjimkou případů, ve kterých jiný standard vyžaduje odlišné zpracování (jedná se o biologická aktiva zachycované podle IAS 41- Zemědělství a nerostná práva a nerostné zdroje). Standard vymezuje také tyto pojmy: **Pozemky, budovy a zařízení, Odpisy, Odepisovatelná částka, Doba použitelnosti, Pořizovací cena, Zbytková hodnota, Reálná hodnota, Účetní hodnota, Ztráta ze snížení hodnoty**. Položka pozemků, budov a zařízení je uznána jako aktivum jen tehdy, když je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne do podniku; a současně pořizovací cenu položky lze spolehlivě stanovit. Položka pozemků, budov a zařízení je nejprve uznána ve své pořizovací ceně (nebo ve vlastních nákladech). Po výchozím ocenění pozemků, budov a zařízení dochází k jejich postupnému přeceňování v době životnosti majetku, k čemuž může podnik využít dva modely – Model „Pořizovací ceny“ a Model „Přecenění“. Postupné opotřebování dlouhodobého majetku se děje prostřednictvím odpisů. IAS 16 vymezuje tři základní odpisové metody: rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy a výkonové odpisy. Standard také vymezuje informace, které je v souvislosti s pozemky, budovami a zařízeními podnik povinen zveřejnit ve svých účetních výkazech.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.
- Definujte základní pojmy **Pozemky, budovy a zařízení, Odpisy, Odepisovatelná částka, Doba použitelnosti, Pořizovací cena, Zbytková hodnota, Reálná hodnota, Účetní hodnota, Ztráta ze snížení hodnoty**.
- Vysvětlete, které náklady lze a které nelze zahrnout do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení v souladu s IAS 16.
- Jakým způsobem lze podle IAS 16 odpisovat pozemky, budovy a zařízení?
- Vysvětlete pojmy Model „Pořizovací ceny“ a Model „Přecenění“. K čemu se používají?
- Jaké informace musí podle IAS 16 podnik povinně zveřejňovat ve svých účetních výkazech o pozemcích, budovách a zařízeních?

Příklady

Příklad 3.6

1.1.2003 podnik koupil výrobní závod v ceně 110 mil. Kč, úhrada je splatná následovně: 50 mil. Kč při podpisu smlouvy, tj. k 1.1.2003; 40 mil. Kč k 31.12.2003 a 20 mil Kč k 31.12.2004.

Výrobní závod se skládá z budovy v hodnotě 60 mil. Kč a výrobní linky v hodnotě 50 mil. Kč. Doba použitelnosti budovy je 30 let a doba použitelnosti výrobní linky je 8 let. U obou aktiv podnik předpokládá nulovou zbytkovou hodnotu.

Průměrná úroková sazba půjček podniku je 12%. Výpůjční náklady se neaktivují.

Připravte všechny účetní zápisy v souvislosti s touto transakcí.

Příklad 3.7

Původní doba použitelnosti budovy byla 40 let. Po pěti letech byla budova přeceněna.

	tis.Kč
Původní pořizovací cena	15 000
Původní oprávky	- 1 875
Zůstatková cena	13 125

Reálná hodnota budovy byla znalcem stanovena na:

I. 14 500 tis.Kč

II. 16 000 tis.Kč

Pro oba případy zaúčtujte všechny související účetní případy, a to pro obě varianty popsané v subkapitole Model „Přecenění“.

3.8 Nehmotná aktiva - IAS 38

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 38 – Nehmotná aktiva, s cílem a rozsahem působnosti standardu, s definicemi základních pojmů, s podmínkami uznávání nehmotných aktiv a se způsoby jejich oceňování, se způsoby odepisování a vyřazování nehmotných aktiv.

3.8.1 Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit pravidla **účetního zobrazení nehmotných aktiv**.

3.8.2 Rozsah působnosti

Standard se zabývá všemi nehmotnými aktivy kromě těch, kterými se zabývá jiný standard (například IAS 32 – Finanční nástroje, IAS 12 – Daně ze zisku, IAS 11 – Stavební smlouvy).

3.8.3 Definice používaných termínů

Standard vymezuje definice používaných termínů:

Nehmotné aktivum je **identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a které je drženo** za účelem použití ve výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení.

Aktivum je zdroj využívaný podnikem jako výsledek **minulých událostí** a u kterého se očekává, že z něj poplyne podniku **budoucí ekonomický prospěch**.

Výzkum je původní plánované zkoumání prováděné s cílem získávat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

Vývoj je využití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nových nebo zdokonalených materiálů a výrobků před zahájením jejich komerčního využití.

Odpisování je systematické snižování odepisovatelné částky nehmotného aktiva během doby jeho použití.

Odepsatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje v účetních výkazech.

Doba použitelnosti je buď doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum využíváno nebo očekávané množství výrobků nebo podobných jednotek, které je možno využitím aktiva získat.

Náklad na pořízení aktiva je částka peněžních prostředků vynaložených na pořízení aktiva, v době jeho nabytí nebo vytvoření.

Zbytková hodnota je částka, kterou podnik získá na konci jeho použitelnosti po odečtení předpokládaných nákladů na vyřazení.

Reálná hodnota aktiva je částka, za kterou by aktivum mohlo být směřeno mezi ochotnými a znalými partnery.

Aktivní trh je trh, na kterém platí že položky, se kterými se obchoduje jsou stejnorodé, obvykle je možno najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci a informace o cenách jsou veřejně dostupné.

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou je účetní hodnota aktiva nižší než realizovatelná hodnota.

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum vyjádřeno v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a ztrát ze snížení hodnoty aktiva.

3.8.4 Definiční znaky nehmotného aktiva

Nehmotná aktiva jsou vykázána, pokud **vyhovují definici** nehmotného aktiva a lze je spolehlivě **ocenit**. Nehmotná aktiva musí vyhovovat definičním znakům nehmotného aktiva jako jsou **identifikovatelnost, ovládání zdroje a existence budoucího ekonomického prospěchu**.

Identifikovatelnost

Nehmotné aktivum je identifikovatelné, pokud je samostatné a je možno vymezit ekonomický přínos, který plyne z jeho využitelnosti. Nehmotné aktivum je třeba jednoznačně odlišit od goodwillu.

Ovládání aktiva

Podnik ovládá nehmotné aktivum, jestliže může získat ekonomický prospěch plynoucí z tohoto aktiva a může omezit ostatním přístup k tomuto prospěchu.

Budoucí ekonomický prospěch

Budoucí ekonomický prospěch plynoucí z aktiva může představovat výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užitky.

Nehmotnými aktivy v souladu s IAS 38 **nejsou** zřizovací výdaje, výdaje na reklamní a propagační činnost, výdaje na zaškolení nebo reorganizaci podniku. Z položek, vytvořených vlastní činností **nejsou** nehmotnými aktivy výdaje na výzkum, obchodní značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků atp.

3.8.5 Oceňování nehmotných aktiv

Oceňování nehmotných aktiv souvisí se **způsobem jejich pořízení**. Při samostatném pořízení se nehmotné aktivum oceňuje **pořizovacími náklady**. Pořizovací náklady nehmotného aktiva zahrnují jeho kupní cenu, včetně všech dovozních cel a nevratných daní a další **přímo přiřaditelné výdaje** vynaložené v souvislosti s přípravou aktiva pro jeho využití. Při pořízení nehmotného aktiva jako součásti podnikové kombinace jsou pořizovací náklady vyjádřeny **reálnou hodnotou** ke dni akvizice. Při pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace je oceněno nehmotné aktivum **v reálné hodnotě**. Při pořízení aktiv vytvořených vlastní činností je třeba rozeznat **fázi výzkumu a vývoje**. Výdaje na výzkum se zahrnují do nákladů běžného období. Výdaje na vývoj jsou uznávány jako aktivum, pokud dokončení aktiva je proveditelné, společnost má zájem na dokončení aktiva a společnost je aktivum schopna využívat nebo prodat. Výdaje, které **nelze uznat** jako součást nákladů pořízení aktiva, jsou uznávány jako **náklady, které ovlivňují zisk** v období, ve kterém vznikly (např. náklady na přípravu a záběh, výdaje na zaškolení, výdaje na reklamní a propagační činnost).

Následné výdaje

Standard stanovuje, že následné výdaje které se vztahují k položce nehmotných aktiv mohou být přidány k jejich účetní hodnotě jen tehdy, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou **budoucí ekonomické užitky nad původně odhadnutý výkon aktiva**.

Všechny ostatní následné výdaje by měly být uznány jako náklady v období, s nímž věcně a časově souvisí.

Navazující ocenění

Pro následné ocenění nehmotných aktiv existují dva modely, **model pořizovací ceny** a **model přecenění**. Při použití modelu pořizovací ceny je položka nehmotných aktiv uváděna v **hodnotě svých nákladů pořízení po odečtení oprávek a ztrát** ze snížení hodnoty. Model přecenění uvádí, že položka nehmotných aktiv může být vykázána **v přeceněné částce**, která odpovídá **reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných oprávek a ztrát** ze snížení hodnoty.

Reálnou hodnotou nehmotných aktiv je obvykle jejich **tržní cena**, která bývá stanovena odborným odhadem v souladu s aktivním trhem. Při přecenění jedné položky nehmotných aktiv je třeba přecenit celou třídu, do které aktivum patří¹⁴.

Pokud dochází k přecenění nehmotného aktiva, je třeba současně **přecenit i oprávky**. Standard navrhuje dva způsoby přecenění oprávek. Oprávky lze **přepočítat stejným poměrem** jako změnu brutto účetní hodnoty aktiva, nebo oprávky lze **vyločit** z účetnictví proti brutto účetní hodnotě aktiva a **netto částka je pak přepočtena** na přeceněnou částku aktiva. Pokud je výsledkem přecenění zvýšená účetní hodnota aktiv, **zvýšení se zaúčtuje přímo ve prospěch vlastního kapitálu**, v položce **fond z přecenění**. **Snížení hodnoty** z přecenění se zaúčtuje **oproti odpovídajícímu přebytku** v rozsahu, v němž snížení nepřevyšuje částku přebytku u stejného aktiva. Jestliže je výsledkem přecenění snížená účetní hodnota aktiva, zaúčtuje se jako náklad. Za určitých podmínek¹⁵ může být rozdíl z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu převeden do nerozděleného zisku.

3.8.6 Odpisy

Odpis je systematickým snižováním **odepisovatelné částky** aktiva během doby jeho použitelnosti. Podnik stanoví, zda má nehmotné aktivum omezenou nebo neomezenou dobu použitelnosti. Nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti se neodepisují, ale každoročně se testují na snížení hodnoty. Stanovení **doby použitelnosti** závisí na očekávaném použití aktiva, na očekávaném opotřebení a zastarávání, úsudku a zkušenostech podniku a pod. Je možno používat různé metody odepisování, které mají odrážet způsob, jak jsou ekonomické užitky z aktiva využívány v podniku. Odpis je zachycován jako **náklad** ovlivňující zisk. Zbytková hodnota nehmotného aktiva bývá obvykle nulová. Doba a metoda odepisování se **ověřují na konci každého účetního období** a pokud dochází k rozdílům od původně plánované doby použitelnosti, mohou být změněny.

3.8.7 Likvidace a vyřazení

Nehmotné aktivum se vyloučí z rozvahy pokud se **neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch z jeho využití**. Zisky nebo ztráty plynoucí z likvidace a vyřazení nehmotných aktiv se určí jako rozdíl mezi odhadnutým čistým výnosem z prodeje a vykázanou účetní hodnotou aktiva a vykážou se jako výnos nebo náklad ve výsledovce.

¹⁴ Standard uvádí příklad rozdělení do samostatných skupin na značky, licence a franchises, názvy a publikované tituly, software, patenty, ostatní průmyslová práva, výrobní práva, receptury, formy, modely, nehmotná aktiva ve vývoji.

¹⁵ Rozdíl lze převést do nerozděleného zisku tehdy, pokud je realizován, například při likvidaci nebo vyřazení aktiva, kterého se týká.

3.8.8 Zveřejňování údajů o nehmotných aktivech

- a) Standard uvádí požadavky na informace zveřejněné v účetní závěrce, jako např.:
- b) Členění nehmotných aktiv na interně vytvořená a ostatní.
- c) Doba životnosti, míra opotřebení.
- d) Metody odpisování.
- e) Brutto účetní hodnotu, akumulované odpisy.
- f) Položku výsledovky, ve které jsou položky nehmotných aktiv uvedeny.
- g) Odsouhlasující informace na začátku a na konci účetního období apod.

Shrnutí

Standard si klade za cíl stanovit pravidla **účetního zobrazení nehmotných aktiv**. Vymezuje **definice** používaných termínů **nehmotná aktiva, výzkum, vývoj, odpisování, odepisovatelná částka, doba použitelnosti, náklad pořízení aktiva, zbytková hodnota, reálná hodnota, aktivní trh, ztráta ze snížení hodnoty a účetní hodnota**. Standard stanovuje **definiční znaky** nehmotného aktiva kterými jsou identifikovatelnost, ovládání zdroje a existence budoucího ekonomického prospěchu. Standard vymezuje **oceňování** nehmotných aktiv které souvisí se způsobem jeho pořízení. Prvotně se nehmotné aktivum oceňuje pořizovacími náklady. Standard stanovuje podmínky zahrnutí následných výdajů do hodnoty aktiva, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou ekonomické užitky nad původně odhadnutý výkon. Pro **následné ocenění** položek nehmotných aktiv standard uvádí **model pořizovací ceny a model přecenění**, buď v hodnotě nákladů na pořízení po odečtení opravek nebo v reálné hodnotě. Standard uvádí podmínky pro **přepočet opravek** při následném přecenění aktiva na reálnou hodnotu. Standard řeší problém **odepisování** nehmotných aktiv, stanovení odepisovatelné částky, doby použitelnosti a zvolení vhodné metody odpisování. Odpis je uznávám jako **náklad**. Stanovuje podmínky pro **likvidaci a vyřazení nehmotných aktiv** a o uznávání nákladů a výnosů souvisejících s likvidací a vyřazením ve výsledovce. Standard vymezuje **údaje**, které musí podnik zveřejnit.

Otázky k opakování

- Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 38.
- Definujte základní pojmy (nehmotná aktiva, odpis, odepisovatelná částka, doba použitelnosti, náklad, zbytková hodnota, reálná hodnota, ztráta ze snížení hodnoty, zpětně získatelná částka, účetní hodnota, hodnota z užívání).
- Charakterizujte podmínky uznávání nehmotných aktiv.
- Vysvětlete způsoby oceňování nehmotných aktiv (ocenění při pořízení, následné výdaje, přecenění položek pozemků, budov a zařízení a přepočet opravek).
- Charakterizujte způsoby odpisování nehmotných aktiv.
- Vysvětlete podmínky vyřazení a likvidace nehmotných aktiv.

Příklady

Příklad 3.8

Podnik X zakoupil podnik Y za 300 mil. Kč. Identifikovatelná čistá aktiva podniku Y byla 200 mil. Kč.

Y má výrobek V, oblíbený u zákazníků a hodnota této značky byla odhadnuta znalcem na 20 mil Kč. Y má databázi svých zákazníků, jejíž hodnota je odhadnuta na 8 mil. Kč.

Rozhodněte, která aktiva bude X vykazovat ve své rozvaze.

Příklad 3.9

Rozhodněte, kdy a za jakých podmínek můžete následující položky uznat jako nehmotná aktiva v souladu s IAS 38. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

- Zřizovací výdaje.
- Právo provozovat letiště po dobu 50 let.
- Náklady na zvýšení kvalifikace pracovníků firmy.
- Podíly podniku na trhu.
- Seznamy zákazníků.

3.9 Snížení hodnoty aktiv – IAS 36

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, s jeho cílem a rozsahem působnosti, základními pojmy souvisejícími se snížením hodnoty aktiv, s vymezením podmínek pro identifikaci snížení hodnoty aktiv, se způsoby zjištění zpětně získatelné částky, se způsoby uznání a oceňování ztrát ze snížení hodnoty a jejich rušení.

3.9.1 Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit **postupy**, které podnik použije aby zabezpečil, že jeho aktiva jsou vedena v částce, která **není vyšší než jeho zpětně získatelná částka**.

3.9.2 Rozsah působnosti

Standard se použije v účetnictví pro snížení hodnoty veškerých aktiv s výjimkou těch, kterými se zabývá jiný standard (zásoby, stavební smlouvy, odložená daňová aktiva apod.).

3.9.3 Definice používaných termínů

Standard vymezuje definice používaných termínů :

Zpětně získatelná částka je vyšší z čisté prodejní aktiva a jeho hodnoty z užívání.

Hodnota z užívání aktiva je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti.

Čistá prodejní cena je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými a ochotnými stranami, minus náklady pozbytí.

Náklady pozbytí jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o kterou účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku.

Účetní hodnota je částka, ve které je aktivum zachyceno v rozvaze po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Peněžotvorná jednotka je nejmenší zjistitelná skupina aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Celopodniková aktiva jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům jak posuzované peněžotvorné jednotky, tak i ostatním peněžotvorným jednotkám.

Aktivní trh je trh, který splňuje následující podmínky: položky obchodovány na trhu jsou homogenní, kdykoliv lze nalézt kupujícího a prodávajícího, kteří jsou ochotni transakci uskutečnit, ceny jsou veřejně dostupné.

3.9.4 Identifikace snížení hodnoty aktiva

Aktivum má **sníženou hodnotu**, pokud **účetní hodnota převyšuje jeho zpětně ziskatelnou částku**. Podnik by měl k datu účetní závěrky zvážit, zda existuje **náznak**, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Pokud ano, podnik odhadne zpětně ziskatelnou částku. **Každoročně** musí podnik testovat na snížení hodnoty nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti, nedokončená aktiva a goodwill.

Náznamy možného snížení hodnoty aktiva se zjišťují z **vnějších** a **vnitřních** zdrojů informací. U vnějších zdrojů může jít o **snížení tržní ceny** aktiva během období víc, než se očekávalo při běžném odepisování, o významné změny v **technologickém, tržním, ekonomickém** nebo **legislativním** prostředí podniku, nebo o **růst tržních úrokových sazeb** ovlivňujících návratnost investic a podobně. Vnitřní zdroje informací mohou podat důkaz o **zastarávání** nebo **fyzickém** poškození aktiva, o nepříznivých změnách **v rozsahu** nebo **způsobu používání** aktiv, o snížení **ekonomické výkonnosti** aktiva oproti očekávání a podobně.

3.9.5 Měření zpětně ziskatelné částky

Zpětně ziskatelná částka je **vyšší** z čisté prodejní ceny aktiva a hodnoty z užívání. **Není vždycky nutné** určovat čistou prodejní cenu i hodnotu z užívání. Jestliže jedna z těchto částek převyšuje účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku. Pokud není důvod se domnívat, že hodnota z užívání významně převyšuje jeho čistou prodejní cenu, za zpětně ziskatelnou částku může být považována čistá prodejní cena.

Čistá prodejní cena aktiva je nejlépe prokázána cenou v závazné smlouvě o prodeji upravenou o náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pozbytí aktiva. Pokud neexistuje žádná smlouva o prodeji, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je čistou prodejní cenou tržní cena snížená o náklady spojené s pozbytím aktiva. V ostatních případech je čistá prodejní cena stanovena na základě nejlépe dostupných informací za daných okolností.

Hodnota z užívání aktiva je současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují předpokládané peněžní přítoky z užívání aktiva, předpokládané peněžní odtoky, nutné pro vytváření peněžních přítoků aktiva, čisté peněžní toky z pozbytí aktiva na konci jeho použitelnosti a podobně. Odhady budoucích peněžních toků by neměly zahrnovat budoucí výdaje, které zlepšují výkonnost aktiva nad jejich původně stanovenou úroveň, peněžní odtoky či přítoky z financování, příjmy či úhrady daně ze zisku a podobně.

Sazba použitá pro **diskontování** (diskontní sazba) by měla být sazbou před daní ze zisku, která vyjadřuje běžné tržní předpoklady časové hodnoty peněz a specifických rizik daného aktiva. Sazba může být například odhadována ze sazby vyplývající z běžných tržních transakcí pro podobná aktiva.

3.9.6 Uznání a ocenění ztráty ze snížení aktiva

Jestliže je zpětně ziskatelná částka aktiva **menší** než jeho účetní hodnota, účetní hodnota se sníží na zpětně ziskatelnou částku a toto **snížení je ztrátou ze snížení hodnoty**. Ztráta ze snížení hodnoty se uzná jako **náklad ve výsledovce**, pokud aktivum **nebylo předtím přeceněno** podle jiného standardu (například IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení). V tomto případě se nejdříve **sníží fond z přecenění**. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty

se **upraví odpisový plán** a vypočítá se nová hodnota odpisů z upravené částky. Uznání ztráty ze snížení hodnoty může **ovlivnit odloženou daň**.

Pokud **není možné** odhadnout zpětně ziskatelnou částku **jednotlivého aktiva**, podnik stanovuje zpětně ziskatelnou částku **peněžotvorné jednotky**, k níž aktivum náleží. Tato situace nastane v okamžiku, kdy aktivum nevytváří peněžní toky, které jsou nezávislé na peněžních tocích ostatních aktiv podniku.

Goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace **nevytváří peněžní roky nezávisle** na jiných aktivech nebo skupinách aktiv, proto nemůže být zpětně ziskatelná částka goodwillu jako jednotlivého aktiva určena. Proto je zpětně ziskatelná částka stanovena pro peněžotvornou jednotku (nebo skupinu peněžotvorných jednotek), k níž goodwill **náleží**. Pokud podnik vyřadí činnost v rámci peněžotvorné jednotky, k níž byl goodwill přidělen, podnik při určování zisku nebo ztráty z vyřazení této činnosti podnik zahrne goodwill do účetní hodnoty vyřazené činnosti a ocení jej v poměru zpětně ziskatelné částky vyřazené činnosti a hodnoty zbývající peněžotvorné jednotky.

Při rozdělení ztráty ze snížení hodnoty v rámci peněžotvorné jednotky přiřazujeme ztrátu tak, aby snížila nejdříve hodnotu goodwillu, pokud existuje, a následně hodnotu ostatních aktiv v poměru účetních hodnot aktiv v jednotce.

3.9.7 Zrušení ztráty ze snížení hodnoty

Podnik k datu účetní závěrky zjišťuje, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznává v předešlých letech již **není oprávněna** nebo může být **snížena**. Podnik při rozhodování vychází z **vnějších a vnitřních zdrojů** informací. K vnějším informačním zdrojům patří informace o tom, že tržní hodnota aktiva během období významně vzrostla, nastaly významné změny s příznivým dopadem na podnik v technologickém, tržním nebo legislativním prostředí podniku, poklesly tržní úrokové sazby které mohou mít vliv na diskontní sazbu a podobně. Vnitřní informační zdroje mohou informovat o významných příznivých změnách týkajících rozsahu či způsobu využívání aktiva a podobně.

Zvýšení účetní hodnoty aktiva způsobené **zrušením ztráty** ze snížení hodnoty **nesmí převyšovat účetní hodnotu**. Zrušení ztráty ze snížení aktiva je uznáno jako **výnos** ve výsledovce, pokud není aktivum přeceněno podle jiného Mezinárodního účetního standardu. U **přeceněného aktiva** je zrušení ztráty ze snížení hodnoty řešeno **jako přecenění** podle jiného Mezinárodního účetního standardu.

3.9.8 Zveřejňování údajů

Účetní závěrka zveřejní pro každou skupinu aktiv:

- a) Částku ztrát ze snížení hodnot zachycených ve výsledovce za období a položku řádku výsledovky, do níž je taková ztráta ze snížení hodnoty započítána.
- b) Částku zrušení ztrát ze snížení hodnoty zachycených ve výsledovce za období a položku řádku výsledovky, v níž jsou takové ztráty ze snížení hodnot zrušeny.
- c) Částku ztrát ze snížení hodnoty zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu.
- d) Částku zrušení ztrát ze snížení hodnoty zachycených během období přímo ve vlastním kapitálu.

Shrnutí

Cílem standardu je stanovit postupy, které podnik použije, aby zabezpečil, že jeho aktiva jsou vedena v částce, která není vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Standard se použije v účetnictví pro snížení hodnoty veškerých aktiv s výjimkou těch, kterými se zabývá jiný standard. Standard vymezuje definice používaných termínů jako je **zpětně získatelná částka, hodnota z užívání aktiva, čistá prodejní cena, náklady pozbytí, ztráta ze snížení hodnoty, účetní hodnota, peněžotvorná jednotka, celopodniková aktiva, aktivní trh**. Aktivum má **sníženou hodnotu**, pokud **účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku**. Zpětně získatelná částka je **vyšší** z čisté prodejní ceny aktiva a hodnoty z užívání. Jestliže je zpětně získatelná částka aktiva **menší** než jeho účetní hodnota, účetní hodnota se sníží na zpětně získatelnou částku a toto **snížení je ztrátou ze snížení hodnoty**. Ztráta ze snížení hodnoty se uzná jako **náklad ve výsledovce**, u aktiva přeceněného podle jiného standardu se **sníží fond z přecenění**. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se **upraví odpisový plán**. Pokud **není možné** odhadnout zpětně získatelnou částku **jednotlivého aktiva**, podnik stanovuje zpětně získatelnou částku **peněžotvorné jednotky**, k níž aktivum náleží. Pro **goodwill** nabytý v rámci podnikové kombinace je zpětně získatelná částka stanovena pro peněžotvornou jednotku k níž goodwill **náleží**. Ztráta **ze snížení hodnoty** v rámci peněžotvorné jednotky se přiřazuje tak, aby snížila nejdříve hodnotu goodwillu, pokud existuje a následně hodnotu ostatních aktiv v poměru účetních hodnot aktiv v jednotce. Ztráta ze snížení hodnoty může být **snížena či zrušena**, pokud existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předešlých letech není již oprávněna. Podnik při rozhodování vychází z vnějších a vnitřních zdrojů informací. **Zvýšení účetní hodnoty** aktiva způsobené zrušením ztráty ze snížení hodnoty **nesmí převyšovat** účetní hodnotu. **Zrušení ztráty** ze snížení aktiva je uznáno jako **výnos** ve výsledovce. U aktiva přeceněného podle jiného standardu je zrušení ztráty ze snížení hodnoty řešeno jako přecenění. Standard stanovuje údaje, které má podnik zveřejnit.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 36.
- Definujte základní pojmy (zpětně získatelná částka, hodnota z užívání aktiva, čistá prodejní cena, náklady pozbytí, ztráta ze snížení hodnoty, účetní hodnota, peněžotvorná jednotka, celopodniková aktiva, aktivní trh).
- Vysvětlete způsob identifikace snížení hodnoty aktiv.
- Vysvětlete způsob zjištění zpětně získatelné částky.
- Vysvětlete postup uznání a oceňování ztrát ze snížení hodnoty.
- Vysvětlete podmínky a způsob zrušení ztrát ze snížení hodnoty.

Příklady

Příklad 3.10

Účetní hodnota aktiva činí 650 tis. Kč, jeho zpětně získatelná částka byla stanovena na 500 tis. Kč. Zaučtujte ztrátu ze snížení hodnoty, jestliže fond z přecenění je :

- 1) 0 Kč
- 2) 100 tis. Kč
- 3) 200 tis. Kč

Příklad 3.11

Jedna z činností peněžotvorné jednotky byla prodána za 100 tis. Kč. Zbývající část peněžotvorné jednotky má zpětně ziskatelnou částku 200 tis. Kč. Účetní hodnota vyřazených aktiv činí 80 tis. Kč. Stanovte zisk nebo ztrátu z prodeje činnosti, jestliže byl peněžotvorné jednotce přidělen goodwill (před prodejem činnosti) ve výši 20 tis. Kč.

3.10 Leasingy - IAS 17

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 17 – Leasingy, s cílem a působností standardu, s definicemi základních pojmů, s klasifikací leasingů, s podmínkami uznávání a oceňování finančního a operativního leasingu u nájemců a pronajímatelů.

3.10.1 Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit pro **nájemce i pronajímatele** vhodné **účetní postupy a údaje ke zveřejnění** používané ve vztahu k **finančnímu a operativnímu leasingu**.

3.10.2 Rozsah působnosti

Standard se používá v účetnictví u všech leasingů kromě leasingů k průzkumu a využití nerostů, ropy, zemního plynu, licenčních smluv pro položky jako jsou filmy, videozáznamy, rukopisy a autorská práva a podobně. Standard se dále nepoužívá jako základ pro ocenění majetku v držení nájemců, který je účtován jako investice o nemovitostí podle IAS 40 nebo biologických aktiv v držení nájemců v rámci finančního leasingu podle IAS 41 a jiné.

3.10.3 Definice vybraných pojmů

Standard definuje vybrané pojmy:

Leasing je dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období.

Finanční leasing je leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale i nemusí být nakonec převedeno.

Operativní leasing je jiný leasing než finanční.

Doba leasingu je nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut leasing aktiva a jiné lhůty, po které má nájemce opci pokračovat v leasingu aktiva, za úhradu nebo bez ní, přičemž na počátku leasingu je jisté, že tuto možnost využije.

Minimální leasingové platby jsou platby během trvání leasingu, které se nájemce zavázal uhradit plus další částky (v případě nájemce částky, které se zavázala uhradit strana spojená s nájemcem, v případě pronajímatele zbytková hodnota, kterou uhradí nájemce nebo strana spojená s nájemcem).

Reálná hodnota je částka, za kterou může být aktivum směneno nebo vyrovnán závazek mezi znalými a k transakci ochotnými stranami.

Ekonomická životnost je buď období, ve kterém se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli nebo očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které jsou získatelné z daného aktiva.

Doba použitelnosti je odhadnuté období od počátku leasingu, po které bude podnik spotřebovávat ekonomické užítky z daného aktiva.

Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu minus nerealizovatelný finanční výnos.

Hrubá investice do leasingu je souhrn minimálních leasingových plateb v rámci finančního leasingu, které získá pronajímatel za dobu leasingu, případně zvýšené o nezaručenou zbytkovou hodnotu připadající na pronajímatele.

Nezaručená zbytková hodnota je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace pronajímatelem není zaručena nebo je zaručena pouze stranou spojenou s pronajímatelem.

Zaručená zbytková hodnota je v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem a v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je zaručena nájemcem nebo stranou spojenou s nájemcem.

Nerealizovatelný finanční výnos je rozdíl mezi souhrnem minimálních leasingových plateb při finančním leasingu z hlediska pronajímatele a současnou hodnotou minimálních leasingových plateb při implicitní úrokové míře leasingu.

Implicitní úroková míra leasingu je diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty se rovnal reálné hodnotě pronajatého aktiva.

Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce je úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období s podobnou zárukou.

3.10.4 Klasifikace leasingů

Standard rozlišuje **finanční** a **operativní** leasing. Zda je leasing finanční či operativní záleží spíše na podstatě transakcí než na formě smlouvy.

Leasing je klasifikován jako **finanční**, jestliže se **převádějí** všechna **rizika** a **odměny**, vyplývající z vlastnictví. Jako **operativní** je klasifikován leasing, jestliže se **nepřevádějí** všechna **rizika** a **odměny** vyplývající z vlastnictví.

U finančního leasingu standard uvádí příklady situací, které vedou k uznání leasingu jako finančního, například:

- leasing, kdy se převádí vlastnictví aktiva na nájemce do konce nájemní doby,
- nájemce má právo opce na koupi aktiva za cenu, o které se na počátku leasingu předpokládá, že bude nižší než reálná hodnota k datu opce a je dostatečně jisté, že bude využita, atd.

3.10.5 Uznávání a oceňování finančního leasingu u nájemců

Nájemce uzná finanční leasing ve své rozvaze jako **aktiva a závazky**, oceněné v **nižší částce** z reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Při výpočtu současné hodnoty se použije jako **diskontní faktor** implicitní úroková míra, pokud ji nelze stanovit, tak **přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce**. Leasingové **splátky** se rozdělí na **snížení závazku** a **finanční náklady**. Finanční náklady jsou alokovány tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících zůstatku závazku za každé období. **Odpisy** aktiva by měly být konzistentní s odpisy jiných aktiv, které nájemce vlastní.

3.10.6 Uznávání a oceňování finančního leasingu u pronajímatelů

Pronajímatel uzná aktiva držaná v rámci finančního leasingu ve své rozvaze jako **pohledávku** v částce, která se rovná **čistě investici do leasingu**. Leasingové **platby** jednak **snižují** hodnotu **pohledávky**, **jednak** jsou uznány jako **finanční výnos**. Finanční výnosy je alokovány tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zůstatku čisté investice do leasingu.

3.10.7 Operativní leasingy

Leasingové platby u **nájemce** v rámci operativního leasingu by měly být uznány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po dobu leasingového vztahu.

Pronajímatel by měl vykazovat aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu v rozvaze podle povahy aktiva. **Výnos** z operativního leasingu se zobrazuje ve výnosech rovnoměrně během doby leasingu. **Odpisy** pronajímaných aktiv jsou konzistentní s odpisy jiných aktiv, které pronajímatel vlastní.

3.10.8 Zveřejňování údajů

Standard požaduje zveřejnit následující údaje:

U finančního leasingu:

- a) Pro každou třídu aktiv jejich čistou účetní hodnotu k rozvahovému dni.
- b) Budoucí minimální leasingové platby, jejich současnou hodnotu a vysvětlení rozdílu mezi nimi.
- c) Rozdělení budoucích minimálních leasingových plateb na splatné do 1 roku, od 2 do 5 let, nad 5 let.
- d) Nerealizovaný finanční výnos.
- e) Nezaručenou zbytkovou hodnotu, atd.

U operativního leasingu:

- a) Souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nevypověditelný operativní leasing pro následující období rozdělené do 1 roku, od 2 do 5 let, nad 5 let.
- b) Celkovou výši podmíněného nájemného uznaného jako výnos, atd.

Shrnutí

Cílem standardu je stanovit pro **nájemce i pronajímatele** vhodné účetní postupy a údaje ke zveřejnění používané ve vztahu k finančnímu a operativnímu leasingu. Standard definuje pojmy **leasing, finanční leasing, operativní leasing, doba leasingu, minimální leasingové platby, reálná hodnota, ekonomická životnost, doba použitelnosti, čistá investice do leasingu, hrubá investice do leasingu, nezaručená zbytková hodnota, zaručená zbytková hodnota, nerealizovatelný finanční výnos, implicitní úroková míra leasingu, přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce**. Standard rozlišuje **finanční a operativní leasing**. **Nájemce** uzná finanční leasing ve své rozvaze jako **aktiva a závazky**, oceněné v **nižší částce** z reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových plateb. **Diskontním faktorem** je implicitní úroková míra nebo přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce. Leasingové **splátky** se rozdělí na **snížení závazku a finanční náklady**. **Pronajímatel** uzná aktiva držaná v rámci finančního leasingu v rozvaze jako **pohledávku** v částce která se rovná **čistě investici do**

leasingu. Leasingové **platby** jednak **snižují** hodnotu **pohledávky**, jednak a jsou uznány jako **finanční výnos**. Leasingové platby u **nájemce** v rámci operativního leasingu by měly být uznány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po dobu leasingového vztahu. **Pronajímatel** by měl vykazovat aktiva, která jsou předmětem operativního leasingu v rozvaze podle povahy aktiva. **Výnos** z operativního leasingu se zobrazuje ve výnosech rovnoměrně během doby leasingu. Standard stanovuje údaje, které má podnik zveřejnit.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 17.
- Definujte základní pojmy v souladu s IAS 17 (leasing, finanční leasing, operativní leasing, doba leasingu, minimální leasingové platby, reálná hodnota, ekonomická životnost, doba použitelnosti, čistá investice do leasingu, hrubá investice do leasingu, nezaručená zbytková hodnota, zaručená zbytková hodnota, nerealizovatelný finanční výnos, implicitní úroková míra leasingu, přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce).
- Vysvětlete rozdíl mezi finančním a operativním leasingem.
- Vysvětlete způsob vykazování finančního leasingu u nájemců.
- Vysvětlete způsob vykazování finančního leasingu u pronajímatelů.
- Vysvětlete způsob vykazování operativního leasingu u nájemců.
- Vysvětlete způsob vykazování operativního leasingu u pronajímatelů.

Příklady

Příklad 3.12

Společnost X si 1.1.200x pronajala výrobní zařízení na dobu tří let. Na konci doby leasingu dojde k převedení vlastnictví tohoto zařízení na nájemce. Tři platby v hodnotě 3000 budou pronajímateli splaceny vždy k 31.12. Přírůstková úroková míra nájemce činí 10 %, implicitní úroková míra pronajímatele není známa. Reálná hodnota zařízení je 8452. Očekávaná doba životnosti zařízení je 5 let, odhadovaná cena zařízení při vyřazení je 568.

Sestavte výkazy za všechny tři roky leasingu u nájemce.

Příklad 3.13

Předmětem leasingu je výrobní zařízení z předchozího příkladu. Leasingová firma je koupila v hodnotě 8452 od výrobce a pronajala nájemci 1.1.200x na tři roky. Implicitní úroková míra pronajímatele je 9,4 %, splátky leasingu jsou rovnoměrné ve výši 3000, splácené vždy k 31.12. běžného roku.

Sestavte výkazy za všechny tři roky pronájmu u pronajímatele.

3.11 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky – IAS 37

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky, s cílem a rozsahem působnosti standardu, s definicemi základních pojmů, s podmínkami pro uznávání rezerv, se způsoby oceňování rezerv a údaji nutnými ke zveřejnění.

3.11.1 Cíl standardu

Cílem standardu je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita **vhodná kritéria uznávání** a východiska oceňování a že v komentáři k účetní závěrce budou zveřejněny dostatečné informace pro uživatele nutné k jejich porozumění.

3.11.2 Rozsah působnosti

Standard je určen pro zachycení **rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv** pro všechny podniky z výjimkou těch transakcí, které vyplývají z finančních nástrojů uvedených v reálných hodnotách, ze zmařených smluv, z pojistných smluv v pojišťovnách nebo jsou řešeny jiným standardem (například IAS 11 – Stavební smlouvy, IAS 12 – Daně ze zisku, IAS 17 – Leasingy atd.).

3.11.3 Definice používaných termínů

Standard definuje používané termíny:

Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výši.

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a její vypořádání způsobí podniku odtok prostředků představujících ekonomický užitek.

Událost zakládající závazek je taková událost, zakládající smluvní nebo mimosmluvní závazek jehož důsledkem je skutečnost, že podnik nemá jinou možnost, než jej splnit.

Smluvní závazek je závazek, který vzniká ze smlouvy, právních předpisů nebo ostatních uplatnění zákonů.

Mimosmluvní závazek je závazek, který vzniká z takových aktivit podniku, kdy podnik dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky a v důsledku toho vytvořil u třetích stran očekávání, že závazky budou splněny.

Podmíněný závazek je pravděpodobný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k nejistým událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku nebo už existující závazek není vykázán, protože není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků vyjadřujících ekonomický prospěch nebo částka závazku nemůže být s dostatečnou spolehlivostí vyčíslena. Podmíněný závazek se nezveřejňuje v rozvaze.

Podmíněné aktivum je pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jeho existence bude potvrzena tím, že dojde nebo nedojde k nejistým událostem, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Podmíněné aktivum se nezveřejňuje v rozvaze.

3.11.4 Uznání rezerv

Rezerva se vykáže, pokud má podnik **současný závazek** (smluvní či mimosmluvní), který je **důsledkem minulé události** a je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude **nezbytný odtok** prostředků představujících ekonomický prospěch, může být **proveden spolehlivý odhad** výše závazku.

3.11.5 Oceňování rezerv

Částka vykázaná jako rezerva je **nejlepším odhadem výdajů**, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni. Při stanovení odhadu rezervy je třeba brát v úvahu veškerá rizika a nejistoty a zároveň dávat pozor na to, aby výnosy nebo aktiva nebyly nadhodnoceny a náklady a závazky podhodnoceny. V případě významného dopadu časové hodnoty peněz je rezerva vykázána **v současné hodnotě** výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku. K rozvahovému dni se rezervy vždy **prověřují a aktualizují** se jejich hodnoty. Rezervy musí být použity pouze na výdaje, na které byly původně vytvořeny.

3.11.6 Příklady uznávání a vykazování rezerv

Standard uvádí ve svém dodatku příklady nejčastějších situací, které se řeší při uznávání a vykazování rezerv a způsoby jejich řešení.

Rezerva se **uznává** (při splnění všech podmínek standardu) například na záruční opravy, odstranění kontaminované půdy, likvidace vrtných plošin v mořích, uzavření divize podniku projednané a připravované k datu výkazů u pravděpodobně prohraných soudních sporů, na nevýhodné smlouvy a podobně.

Rezerva se **neuznává** na budoucí provozní ztráty, na pravděpodobně vyhrané soudní spory, proškolení zaměstnanců v souvislosti se změnami zákonů, opravy a údržbu a podobně.

Rezervy na **restrukturalizaci** se uznávají v případě, že událost splňuje definici restrukturalizace jako je například prodej nebo ukončení části podnikatelských aktivit, uzavření obchodních provozů v regionu, zásadní reorganizace, která má významný dopad na podstatu a zaměření podniku a podobně. Podmínkou pro uznání rezervy je splnění všeobecných kritérií pro uznání rezerv a zveřejnění úmyslu provést restrukturalizaci.

3.11.7 Zveřejňování údajů o rezervách

Standard uvádí informace nutné ke zveřejnění:

- a) Účetní hodnota na počátku a konci účetního období.
- b) Nově vytvořené rezervy včetně přírůstku stávajících.
- c) Částky rezerv, které byly v průběhu období čerpány.
- d) Nevyužité částky rezerv, které byly v průběhu období zrušeny.
- e) Přírůstky diskontované částky rezerv, apod.

Shrnutí

Cílem IAS 37 je zaručit, že pro rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva budou použita **vhodná kritéria uznávání a východiska oceňování**. Standard je určen pro **zachycení rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv** pro všechny podniky z výjimkou některých transakcí. Standard definuje používané pojmy **rezerva, závazek,**

událost zakládající závazek, smluvní závazek, mimosmluvní závazek, podmíněný závazek, podmíněné aktivum. Standard definuje **podmínky uznání rezerv** (rezerva se vykáže, pokud má podnik současný závazek smluvní či mimosmluvní, který je důsledkem minulé události a je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, může být proveden spolehlivý odhad výše závazku). Standard stanovuje **oceňování rezerv** v částce, která je stanovena nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k rozvahovému dni. Při oceňování rezerv je třeba brát v úvahu **rizika a nejistoty** a zároveň **zásadu opatrnosti**. K rozvahovému dni je třeba rezervy vždy **prověřit a aktualizovat** jejich hodnoty. Rezervy musí být použity pouze **na výdaje**, na které byly původně **vytvořeny**. Standard uvádí informace o rezervách nutné ke zveřejnění.

Otázky k opakování

- Vysvětlíte cíl a rozsah působnosti IAS 37.
- Definujte základní pojmy (rezerva, závazek, událost zakládající závazek, smluvní závazek, mimosmluvní závazek, podmíněný závazek, podmíněné aktivum).
- Vysvětlíte podmínky uznávání rezerv.
- Charakterizujte způsoby ocenění rezerv.

Příklady

Příklad 3.14

V následujících případech rozhodněte, zda lze uznat rezervu.

- a) Výrobce poskytuje v okamžiku prodeje svých výrobků zákazníkům záruku, kdy se zavazuje odstranit prostřednictvím opravy či výměny veškeré výrobní vady, které se projeví do dvou let od data prodeje. Na základě zkušeností z minulých období je pravděpodobné, že na základě záruky budou uplatněny nějaké nároky.
- b) Maloobchodní prodejna provádí vrácení peněz za vadné výrobky zákazníkům přesto, že tak nemusí na základě žádného závazku činit. Tato její politika vrácení peněz je všeobecně známa.
- c) V roce X se podnik rozhodl provést opravu budovy, kterou naplánoval v roce X+3. K rozvahovému dni byl zpracován předběžný rozpočet a stanovena částka potřebná k provedení opravy.
- d) Podnik A poskytl v průběhu roku X ručení půjčky podniku B. Finanční situace v průběhu roku X byla dobrá. V roce X+1 se finanční situace podniku B zhoršila natolik, že nebude schopen dostát svým závazkům.

3.12 Výnosy - IAS 18

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 18 – Leasingy, s cílem a působností standardu, s definicemi základních pojmů, s podmínkami uznávání a oceňování výnosů, s údaji nutnými ke zveřejnění.

3.12.1 Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit **účetní řešení výnosů** vznikajících z různých transakcí. Jako primární problém při účtování výnosů standard řeší stanovit okamžik, kdy výnos nastal. Výnosy jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že do podniku poplynou **budoucí ekonomické užítky**, které mohou být spolehlivě oceněny.

3.12.2 Rozsah působnosti

Standard se uplatňuje při účtování výnosů spojených s **prodejem zboží, poskytováním služeb, užitím podnikových aktiv jinými stranami**, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy. Standard neupravuje výnosy vznikající z leasingových smluv (IAS 17), dividendy plynoucí z investic účtovaných ekvivalenční metodou (IAS 28), výnosy z pojistných smluv u pojišťoven, změny v reálné hodnotě finančních aktiv, změny v hodnotě jiných běžných aktiv, těžby nerostů.

Mezi **zboží** standard zahrnuje podnikem produkované statky určené k prodeji a statky opatřené s cílem dále je prodat (obchodní zboží, pozemky a jiný majetek držený pro další prodej). **Poskytování služeb** definuje standard jako vykonání smluvně dojednaného úkolu v průběhu sjednaného období.

3.12.3 Definice výnosů

Standard definuje výnosy jako hrubé **přírůstky ekonomických užitků** během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem vlastníků.

3.12.4 Oceňování výnosů

Výnosy se oceňují v **reálné hodnotě** přijaté nebo nárokované protihodnoty. Reálná hodnota je částka, za kterou by bylo možno směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Částka výnosů vzniklá z transakce je obvykle stanovena ve smlouvě mezi podnikem a kupujícím nebo uživatelem aktiva.

V případě odložené úhrady (například u splátkového prodeje) je reálnou hodnotou současná hodnota budoucích plateb příjmů a rozdíl je vykázán jako úrokový přínos.

3.12.5 Identifikace transakcí

Standard aplikuje kritéria pro uznání výnosů obvykle samostatně u každé transakce, zvláště u prodeje zboží a poskytování služeb a užití podnikových aktiv jinými stranami.

Prodej zboží

Výnos z prodeje zboží by měl být uznán, pokud podnik **převodl** na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží, **nezachová si kontrolu** nad tímto zbožím, částka výnosů může být spolehlivě **oceněna**, je pravděpodobné, že **ekonomické užítky** spojené s transakcí poplynou do podniku a **náklady** vzniklé v souvislosti s transakcí mohou být spolehlivě **oceněny**.

Poskytování služeb

Výnos z poskytování služeb lze uznat, pokud **lze odhadnout** spolehlivě **výsledek transakce** a stanovit **stupeň dokončení** celé transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, jestliže částka výnosů může být **spolehlivě oceněna**, je pravděpodobné, že **ekonomické užitky** spojené s transakcí **poplynou do podniku**, k rozvahovému dni je možné stanovit spolehlivě **stupeň dokončení** transakce, **náklady** vynaložené v souvislosti s transakcí a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě **oceněny**.

Užití podnikových aktiv jinými stranami

Výnosy vznikající z užívání podnikových aktiv jinými stranami jsou uznány, pokud je pravděpodobné, že **ekonomické užitky** spojené s transakcí **poplynou do podniku** a částka výnosů může být spolehlivě **oceněna**. Tyto výnosy by se měly uznat jestliže **úrok** je určen na **poměrné časové bázi**, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva a **licenční poplatky** jsou zachyceny na **akruální bázi** v souladu s podstatou příslušné smlouvy. **Dividendy** mají být vykázány, pokud vznikne **právo akcionářů na přijetí platby**.

3.12.6 Metody vykazování výnosů (tržeb)

Uznání tržeb je závislé na splnění **všech kritérií** nutných k jejich uznání definovaných v tomto standardu. V případech, kdy **není jasné**, zda kritéria byla splněna (například u dlouhodobé zakázky) se používají specifické metody účtování¹⁶.

Uznání nákladů a výnosů v závislosti na stupni dokončení se nazývá **metoda stupně rozpracovanosti**. Podle této metody je výnos přiřazován k nákladům vynaloženým na dosažení určitého stupně rozpracovanosti a výsledkem je uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci.

3.12.7 Přiřazování nákladů k výnosům

Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci, se vykazují **současně**. Výnosy se nemohou vykázat, pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady, v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje zboží vykázat jako závazek.

3.12.8 Zveřejňování údajů o výnosech

Standard požaduje zveřejnit následující údaje:

- a) Účetní pravidla uplatňovaná při vykazování výnosů včetně metod užívaných pro stanovení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb.
- b) Částky všech významných výnosových kategorií docílených během účetního období včetně výnosů vyplývajících z prodeje zboží, poskytování služeb, úroku, licenčních poplatků, dividend.
- c) Částku výnosů vzešlých ze směn zboží nebo služeb zahrnutých v každé významné kategorii výnosů, atd.

Shrnutí

Cílem IAS 18 je stanovit **účetní řešení výnosů** vznikajících z různých transakcí a stanovit, kdy výnos nastal. Výnosy jsou zachyceny v okamžiku, kdy je pravděpodobné,

¹⁶ Problém dlouhodobých zakázek řeší IAS 11 – Stavební smlouvy. Metody používané v tomto standardu se v praxi používají i u jiných firem než jsou stavební.

že do podniku poplynou **budoucí ekonomické užítky**, které mohou být spolehlivě oceněny. Standard se uplatňuje při účtování výnosů spojených s **prodejem zboží, poskytováním služeb a užitím podnikových aktiv jinými stranami**. Standard definuje výnosy jako hrubé **přírůstky ekonomických užítků** během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem vlastníků. Standard oceňuje výnosy v **reálné hodnotě**. Standard aplikuje kritéria pro uznání výnosů obvykle samostatně u každé transakce. **Výnosy a náklady**, které se vztahují ke stejné transakci, se vykazují **současně**. Pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady, nelze vykázat výnosy a v takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje zboží vykázat jako závazek. Standard stanovuje informace o výnosech, nutné ke zveřejnění.

Otázky k opakování

- Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 18.
- Definujte výnosy v souladu s IAS 18.
- Vysvětlete podmínky uznávání výnosů.
- Charakterizujte způsob ocenění výnosů.
- Vysvětlete způsob identifikace transakcí souvisejících s uznáváním výnosů (prodej zboží, poskytování služeb, úroky, licenční poplatky a dividendy).
- Vysvětlete způsob přiřazování nákladů k výnosům.

Příklady

Příklad 3.15

Firma A uzavřela smlouvu na zakázku, kterou bude provádět po dobu tří let. Cena zakázky je 7 000, celkové náklady 6 800. Doplňující údaje:

	Rok 1	Rok 2	Rok 3
Náklady v jednotlivých letech	2 000	2 300	2 500
Odhadované náklady na dokončení	4 800	2 500	
Vydané faktury	1 800	2 700	2 500
Inkaso faktur	1 500	2 700	2 800

Sestavte rozvahu a výsledovku v jednotlivých letech. Pro uznání nákladů a výnosů použijte metodu stupně rozpracovanosti.

Příklad 3.16

Rozhodněte, kdy a za jakých podmínek můžete následující položky uznat jako výnos v souladu s IAS 18. Svoje rozhodnutí zdůvodněte.

- Prodej zboží, kdy dochází na žádost kupujícího k odložení dodávky.
- Prodej zboží, jehož podmínkou je instalace a kontrola zboží.
- Prodej zboží s dohodou o zpětné koupi.

3.13 Dopady změn směnných kurzů cizích měn – IAS 21

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn, s cílem a působností standardu, s definicemi základních pojmů, s výchozím a následným uznáním transakcí v cizích měnách, se způsobem uznání kurzových rozdílů, se způsobem určení prováděcí měny a jejími změnami, s údaji nutnými ke zveřejnění.

3.13.1 Cíl standardu

Základní otázkou při zachycování transakcí v cizích měnách je rozhodnout, **který směnný kurz** používat a **jak** v účetní závěrce **vykazovat finanční účinek** změn směnných kurzů.

3.13.2 Rozsah působnosti

Standard se použije při zachycení **transakcí v cizích měnách**, při **převodu** účetních závěrek zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky podniku pomocí konsolidace a při převodu výsledovky a rozvahy do měny vykazování.

3.13.3 Definice používaných termínů

Standard definuje používané termíny :

Měna vykazování je měna používaná při prezentaci účetní závěrky.

Závěrkový kurz je okamžitý směnný kurz k rozvahovému dni.

Směnný kurz je směnný poměr dvou měn.

Cizí měna je měna odlišná od měny země, kde podnik působí.

Prováděcí měna je měna hlavního ekonomického prostředí, kde podnik působí.

Kurzový rozdíl je rozdíl vzniklý z přepočtu jedné měny na měnu jinou za použití různých kurzů.

Peněžní položky jsou držené peníze, aktiva nebo závazky, které budou inkasovány nebo uhrazeny ve fixních peněžních částkách nebo peněžních částkách, které lze stanovit, například pohledávky z obchodního styku, závazky z obchodního styku nebo úvěry.

Zahraníční jednotka je dceřinný, přidružený, společný podnik nebo pobočka vykazujícího podniku, jehož činnosti jsou umístěny nebo prováděny v jiné zemi, než je země vykazujícího podniku.

Čistá investice v zahraničním subjektu je podíl vykazující společnosti na čistých aktivech tohoto subjektu.

3.13.4 Transakce v cizích měnách

Výchozí uznání

Transakce uskutečněná v **cizí měně** je uznána v **prováděcí měně** v částce přepočtené směnným kurzem k datu transakce. Standard povoluje používání průměrných týdenních, měsíčních nebo ročních kurzů. Datum uskutečnění transakce je okamžik, ke kterému daná transakce splňuje kritéria pro uznání dle příslušného standardu nebo Koncepčního rámce.

Vykazování k následným rozvahovým dnům a uznání kurzového rozdílu

Přehled vykazování k následným rozvahovým dnům a uznání kurzových rozdílů podává následující tabulka.

Tabulka č. 3.1: Vykazování kurzových rozdílů k rozvahovému dni

	Použitý kurz pro přepočet	Uznání kurzového rozdílu
Peněžní položky v cizí měně.	Směnný kurz k datu účetní závěrky.	V období vzniku ve výsledovce.
Nepeněžní položky v historických cenách.	Směnný kurz k datu transakce.	Nevzniká.
Nepeněžní položky v reálné hodnotě.	Směnný kurz k datu stanovení reálné hodnoty.	V položce vlastního kapitálu.
Peněžní položky, které jsou součástí čisté investice v zahraničí.	Směnný kurz k datu účetní závěrky.	V položce vlastního kapitál, při pozbytí uznat ve výsledovce.

3.13.5 Prováděcí měna a změny v prováděcí měně

Pokud podnik působí ve více zemích, není vždy jasné, která měna by měla být prováděcí měnou podniku. Podle návodu poskytnutém ve standardu by měl podnik uvážit:

- která měna nejvíce ovlivňuje **tržby**,
- která země vytváří významné **konkurenční prostředí** a ovlivňuje tak **prodejní ceny**, která měna nejvýznamněji ovlivňuje **náklady** (mzdové, materiálové apod.), které musí podnik vynaložit při výrobě a poskytování služeb,
- ve které měně jsou vytvářeny **peněžní toky z finanční činnosti**.

Pokud dojde ke **změně** výše uvedených **podmínek**, může podnik svoji prováděcí měnu změnit. V případě změny prováděcí měny přepočítá podnik veškeré peněžní i nepeněžní položky **směnným kurzem** mezi **novou** a **původní** prováděcí měnou.

Pokud je **měna vykazování odlišná od prováděcí měny**, podnik přepočítá aktiva a závazky závěrkovým kurzem, výnosy a náklady kurzem k datu uskutečnění transakce (lze použít i průměrný kurz). Kurzový rozdíl se vykáže jako samostatná položka vlastního kapitálu.

3.13.6 Údaje ke zveřejnění

Standard požaduje zveřejnit následující údaje:

- a) Částku kurzových rozdílů obsažených v čistém zisku či ztrátě za období.
- b) Čisté kurzové rozdíly klasifikované jako vlastní kapitál, jejich hodnoty na začátku a konci účetního období.
- c) Pokud se při vykazování používá měna odlišná od prováděcí měny, zveřejní se důvody. Rovněž je třeba zveřejnit důvody změn v prováděcí měně.

Shrnutí

Základní otázkou při zachycování transakcí v cizích měnách je rozhodnout, který směnný kurz používat a jak v účetní závěrce vykazovat finanční účinek změn směnných kurzů.

Standard se použije při zachycení **transakcí v cizích měnách**, při **převodu** účetních závěrek zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky podniku pomocí konsolidace a při převodu výsledovky a rozvahy do měny vykazování. Standard definuje používané termíny **měna vykazování, závěrkový kurz, směnný kurz, cizí měna, prováděcí měna, kurzový rozdíl, peněžní položky, zahraniční jednotka, čistá investice v zahraničním subjektu**. Standard popisuje způsoby výchozího uznání transakcí uskutečněných v cizí měně v měně prováděcí. Standard popisuje způsoby vykazování peněžních a nepeněžních položek k následným rozvahovým dnům a uznání kurzových rozdílů vyplývajících z těchto transakcí. Standard poskytuje návod k určení prováděcí měny včetně podmínek pro její změnu. Standard popisuje situaci, kdy je měna vykazování odlišná od prováděcí měny. Standard stanovuje údaje nutné pro zveřejnění.

Otázky k opakování

- Vysvětlete cíl a rozsah působnosti IAS 21.
- Definujte základní pojmy (měna vykazování, závěrkový kurz, směnný kurz, cizí měna, prováděcí měna, kurzový rozdíl, peněžní položky, zahraniční jednotka, čistá investice v zahraničním subjektu).
- Vysvětlete způsob výchozího uznání transakcí v cizích měnách.
- Vysvětlete způsob vykazování transakcí v cizích měnách k následným rozvahovým dnům a uznání kurzových rozdílů.
- Charakterizujte prováděcí měnu a změny v prováděcí měně.

Příklady

Příklad 3.17

Společnost, která byla založená v roce 2002 má účetní závěrku sestavenou k 31.12.2004 v CZK:

Rozvaha k 31.12.2004 v tis. Kč

Aktiva	Běžné období			Pasiva	Běžné období
	Brutto	Korekce	Netto		
Stálá aktiva celkem	1000	100	900	Vlastní kapitál celkem	900
Budova	1000	100	900	Základní kapitál	400
				Nerozdělené zisky	500
Oběžná aktiva celkem	1200		1200	Dluhy celkem	1200
Pohledávky	700		700	Dluhy	1200
Peníze	500		500		
Aktiva celkem	2200	100	2100	Pasiva celkem	2100

Nerozdělený zisk v hodnotě 500 se skládá ze nerozděleného zisku v roce 2004 v výši 100, v roce 2003 v hodnotě 300, v roce 2002 v hodnotě 100.

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2004 v tis. Kč

Výnosy celkem	900
Náklady celkem	800
• z toho odpisy	40
Výsledek hospodaření	100

Odpisy v letech 2002 a 2003 byly v každém roce 40.

Vývoj kurzů:

Při vzniku podniku (vklad základního kapitálu a pořízení budovy)	1 USD/31 Kč
Průměrný kurz v roce 2002	1 USD/33 Kč
Průměrný kurz v roce 2003	1 USD/34 Kč
Průměrný kurz v roce 2004	1 USD/33 Kč
Kurz k 31.12.2004	1 USD/33,5 Kč

Převeďte výkazy k 31.12.2004 na USD.

3.14 Výkazy peněžních toků – IAS 7

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 7 – Výkazy peněžních toků, jeho cílem, rozsahem působnosti, a také se základními definicemi používaných termínů, které jsou v tomto standardu obsaženy. Dále bude rozebráno předkládání výkazu peněžních toků a dvě základní metody vykazování peněžních toků v podniku – přímá a nepřímá metoda.

3.14.1 Cíl standardu

Cílem standardu je stanovit postupy, které podnik použije pro sestavení výkazu peněžních toků, který by měl být předkládán jako nedílná součást účetní závěrky podniku.

3.14.2 Rozsah působnosti

Výkaz peněžních toků sestavený v souladu s požadavky tohoto standardu by měl podnik předkládat jako nedílnou součást účetní závěrky.

Podniky potřebují peněžní prostředky k:

- zabezpečení svých činností,
- splácení závazků,
- zabezpečení výnosů investorům.

Výkaz peněžních toků umožňuje uživatelům vyhodnotit:

- změny stavu čistých aktiv podniku,
- finanční strukturu podniku.

Výkaz peněžních toků dále zlepšuje srovnatelnost při vykazování provozní výkonnosti rozličných podniků, protože vylučuje dopady užití různých účetních postupů.

3.14.3 Definice používaných termínů

Standard definuje tyto základní termíny:

Peněžní prostředky zahrnují peníze v hotovosti a vklady splatné na požádání.

Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé vysoce likvidní investice, které jsou pohotově převoditelné na známou částku peněžních prostředků a u nichž riziko změny hodnot není významné.

Peněžní toky jsou příjmy a výdaje peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Hlavní (provozní) činnosti představují hlavní výdělečné činnosti podniku a ostatní činnosti, které nejsou činnostmi finančními a investičními.

Investiční činnosti představují nabývání a pozbývání dlouhodobých aktiv a ostatních investic, které nejsou zahrnuty do peněžních ekvivalentů.

Finanční činnosti vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vlastního kapitálu a úvěrových zdrojů.

Jsou-li kontokorentní úvěry splatné na požádání a tvoří-li nedílnou součást řízení peněžních prostředků (charakteristické je kolísání zůstatku mezi kladným

a kontokorentním zůstatkem), jsou zahrnuty mezi peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty.

3.14.4 Předkládání výkazu peněžních toků

Peněžní toky by měly být vykázány podle tabulky č. 3.2:

Tabulka č. 3.2: Vykazování peněžních toků

Provozní	Investiční	Finanční
<p>Ukazuje vytvoření dostatečných peněžních toků (bez použití externích zdrojů financování) k:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ splácení úvěrů, ➤ udržení provozní kapacity, ➤ placení dividend, ➤ provádění nových investic. 	<p>Vyjadřuje rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na prostředky určené pro vytváření budoucího zisku a peněžních toků.</p>	<p>Užitečné při předvídání nároků na budoucí peněžní toky těch, kteří podniku poskytují kapitál.</p>
<p>Příklady:</p> <p>Peněžní příjmy z:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ prodeje zboží/poskytování služeb, ➤ licencí a honorářů. <p>Peněžní úhrady</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ dodavatelům za zboží/služby, ➤ zaměstnancům. <p>Peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny.</p> <p>Peněžní příjmy nebo úhrady daní ze zisku.</p>	<p>Příklady:</p> <p>Peněžní úhrady na pořízení/příjmy z prodeje:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ pozemků, budov a zařízení, nehmotných aktiv, ➤ nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných podniků. <p>Půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám a příjmy ze splátek těchto půjček.</p>	<p>Příklady:</p> <p>Peněžní úhrady za odkup nebo vyplacení akcií podniku.</p> <p>Peněžní příjmy z emise dluhových cenných papírů a splátky vypůjčených částek.</p> <p>Peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku z finančního leasingu.</p>

3.14.5 Vykazování

Vykazování hotovostních toků z provozní činnosti

Podnik vykazuje peněžní toky z hlavní činnosti za použití jedné ze dvou možných metod – přímé metody nebo nepřímé metody.

Přímá metoda

Standard doporučuje přímou metodu, která spočívá ve zveřejnění hlavních tříd hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad. Tyto informace jsou získány buď:

- Z účetních záznamů podniku; nebo
- Úpravou tržeb prodeje, nákladů prodeje a jiných položek ve výsledovce o:
 - Změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období.
 - Jiné nepeněžní položky.
 - Jiné položky, jejichž peněžními toky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

Nepřímá metoda

Čistý peněžní tok z provozní činnosti je stanoven úpravou čistého zisku nebo ztráty o vlivy:

- ❖ Změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období;
- ❖ Nepeněžní položky (odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované zisky a ztráty z cizích měn, apod.);
- ❖ Všechny další položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

Vykazování peněžních toků z investiční činnosti a z financování

Hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních úhrad z investiční činnosti a z financování jsou vykazovány samostatně.

Peněžní toky v cizí měně

Peněžní toky z transakcí v cizí měně se vykazují v měně použité pro vykazování v daném podniku a to způsobem, který je konsistentní s IAS 21 - Dopady změn směnných kurzů cizích měn.

Peněžní toky zahraničního dceřiného podniku se převedou směnnými kurzy mezi měnou použitou pro vykazování a cizí měnou k datům peněžních toků.

Nerealizované kurzové zisky a ztráty nejsou peněžními toky.

Úrok a dividendy

Tyto peněžní toky by měly být vykazovány samostatně, konsistentním způsobem z období do období, v hlavní činnosti nebo investiční činnosti nebo jako peněžní tok z financování.

Jako zaplacené úroky se vykazují i úroky, které byly aktivovány v souladu s IAS 23 - Výpůjční náklady.

Daně ze zisku

Peněžní toky plynoucí z daně ze zisku se vykazují samostatně v provozní činnosti, pokud nemohou být přiřazeny financování a investiční činnosti.

Investice do dceřiných, přidružených a společných podniků

Jsou-li tyto investice zachycovány ekvivalenční metodou nebo metodou pořizovacích nákladů, investor vykazuje pouze peněžní toky mezi sebou a podnikem, do kterého investoval (např. dividendy a půjčky).

Při použití poměrné konsolidace, podnik zahrne do svého konsolidovaného výkazu peněžních toků svůj poměrný podíl na peněžních tocích spousovládané jednotky.

Samostatně se vykazují peněžní toky z nabytí a pozbytí těchto podniků (klasifikují se jako investiční činnost).

3.14.6 Zveřejnění

Podnik by měl zveřejnit složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a měl by prokázat soulad mezi částkami, které jsou uvedeny ve výkazu peněžních toků a v rozvaze.

Další požadavky na zveřejnění:

- částka nevyčerpaných úvěrových zdrojů, které jsou k dispozici, a jakákoli omezení jejich budoucího použití,
- částka hotovostního toku, která představuje zvýšení provozní kapacity, odděleně od takových peněžních toků, které jsou potřebné k udržení provozní kapacity,
- částka hotovostního toku z hlavní činnosti, investiční činnosti a z financování, která se vztahuje k podílu v podniku se spolukontrolou, který byl konsolidován metodou poměrné konsolidace,
- analýza hotovostních toků podle segmentů, oborových a územních. Tato analýza by měla obsahovat hotovostní toky plynoucí z hlavní činnosti, investiční činnosti a z financování.

3.14.7 Formát výkazu peněžních toků

Přímá metoda

Peněžní tok z provozní činnosti	
Příjmy peněžních prostředků od zákazníků	+
Peněžní platby dodavatelům a zaměstnancům	-
<i>Peněžní prostředky vytvořené provozní činností</i>	Σ(1)
Placené úroky	-
Placená daň z příjmu	-
<i>Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti</i>	Σ(2)
Peněžní toky z investiční činnosti	
Nákup pozemků, budov a movitých věcí	-
Příjmy z prodeje pozemků, budov a movitých věcí	+
Úroky přijaté	+
Přijaté dividendy	+
<i>Čisté peněžní prostředky použité v investiční činnosti</i>	Σ(3)
Peněžní toky z finanční činnosti	
Příjmy z emise základního jmění (kapitálu)	+

Příjmy z dlouhodobých úvěrových zdrojů	+
Placené dividendy ¹⁷	-
<i>Čisté peněžní prostředky použité ve finanční činnosti</i>	Σ(4)
Čisté zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	Σ(5) = Σ(2) + Σ(3) + Σ(4)
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na začátku období	Kč
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	Kč

Nepřímá metoda

Peněžní toky z provozní činnosti	
Čistý zisk	Kč
Úpravy o:	
Odpisy	+
Příjem z investic	-
Nákladové úroky	+
<i>Provozní zisk před změnami pracovního kapitálu</i>	Σ(1)
Zvýšení obchodních a jiných pohledávek	-
Snížení zásob	+
Snížení obchodních závazků	-
<i>Peněžní prostředky vytvořené provozní činností</i>	Σ(2)

V další části je již výkaz peněžních toků shodný jako u přímé metody.

Shrnutí

Cílem standardu IAS 7 je stanovit postupy, které podnik použije pro sestavení výkazu peněžních toků, který by měl být předkládán jako nedílná součást účetní závěrky podniků. Výkaz peněžních toků umožňuje uživatelům účetních informací vyhodnotit jednak změnu stavu čistých aktiv podniku a jednak změny v jeho finanční struktuře. Standard také definuje základní pojmy, jako jsou např. Peněžní prostředky, Peněžní ekvivalenty, Peněžní toky, Hlavní (provozní) činnosti, Investiční činnosti a Finanční činnosti. Peněžní toky v podniku by měly být vykazovány odděleně za 3 oblasti: provozní oblast, investiční oblast a finanční oblast. Hotovostní toky z provozní činnosti je možno vykazovat dvěma metodami – přímou metodou nebo nepřímou metodou. Přímá metoda představuje buď přímé sledování toků hotovosti v podniku (pokud je možno tyto informace zjistit z účetních záznamů podniku), nebo se vychází z úpravy tržeb z prodeje, nákladů na prodej a jiných položek ve výsledovce o změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období, jiné nepeněžní položky a jiné položky, jejichž peněžními toky jsou investiční nebo finanční peněžní toky. Nepřímá metoda zjištění čistého peněžního toku z provozní činnosti představuje úpravu čistého zisku nebo ztráty

¹⁷ Může být vykázáno jako peněžní tok z provozní činnosti.

o vlivy změn stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období, nepeněžní položky (odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované zisky a ztráty z cizích měn, apod.) a všechny další položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl a rozsah působnosti IAS 7 – Výkazy peněžních toků.
- Definujte základní pojmy Peněžní prostředky, Peněžní ekvivalenty, Peněžní toky, Hlavní (provozní) činnosti, Investiční činnosti a Finanční činnosti, s nimiž IAS 7 pracuje.
- Vysvětlete, jakým způsobem se počítá čistý peněžní tok z provozní činnosti pomocí přímé metody.
- Vysvětlete, jakým způsobem se počítá čistý peněžní tok z provozní činnosti pomocí nepřímé metody.
- Vysvětlete, za jaké činnosti se vykazují peněžní toky v podniku.

Příklady

Příklad 3.18

Z následujících informací sestavte výkaz peněžních toků:

Výkaz zisku a ztráty za rok končící 31.3. (v tis. Kč)

	2003	2002
Tržby	31 800	23 500
Náklady na prodané výkony	- 22 500	- 16 000
Hrubý zisk	9 300	7 500
Ostatní provozní náklady	- 5 440	- 4 600
Zisk z provozní činnosti	3 860	2 900
Nákladové úroky	- 460	- 500
Zisk před zdaněním	3 400	2 400
Daň	- 1 000	- 800
Zisk po zdanění	2 400	1 600

Rozdělení zisku:

Za rok 2002 dividendy: 400 000 Kč.

Za rok 2003 dividendy: 600 000 Kč.

Tyto dividendy byly uznány ve výše uvedených účetních závěrkách.

Rozvahy (v tis. Kč)

	31.3.2003	31.3.2002
Stálá aktiva	24 500	17 300
Oběžná aktiva	3 750	5 620
- Zásoby	2 650	3 270
- Pohledávky	1 100	1 950
- Peněžní prostředky	0	400
Aktiva celkem	28 250	22 920
Vlastní kapitál	20 680	15 880
- Základní kapitál	11 500	10 000
- Emisní ážio	1 500	0
- Nerozdělený zisk	7 680	5 880
Dlouhodobé závazky	2 000	4 000
- 10% dluhopisy	0	4 000
- 6% dluhopisy	2 000	0
Krátkodobé závazky	5 570	3 040
- Kontokorentní úvěr	1 050	0
- Závazky z obchodního styku	2 850	1 980
- Daň splatná	720	630
- Rezerva na záruční opravy	500	150
- Navržené dividendy	450	280
Pasiva celkem	28 250	22 920

Doplňující informace**Stálá aktiva (tis. Kč)**

	Pořizovací cena	Oprávk	Zůstatková hodnota
31.3.2002	27 500	10 200	17 300
31.3.2003	37 250	12 750	24 500

V průběhu roku podnik nahradil stávající zařízení, jehož pořizovací cena v září 1998 byla 6 mil. Kč, novým zařízením v pořizovací ceně 8 mil. Kč. Výrobce tohoto zařízení poskytl podniku slevu 500 tis. Kč výměnou za staré zařízení.

Instalace nového zařízení byla provedena zaměstnanci podniku. Odpracovaná doba na této instalaci byla oceněna částkou 300 000 Kč, která ovšem není obsažena ve vstupní ceně aktiva. Tento náklad je obsažen ve výsledovce, v řádku ostatní provozní náklady.

Odpisová sazba pro zařízení, které má podnik na konci účetního období, činí 20%. Žádná položka zařízení není starší pěti let.

3.15 Události po rozvahovém dni – IAS 10

Cíl kapitoly:

V této kapitole se seznámíte s Mezinárodním účetním standardem IAS 10 – Události po rozvahovém dni, s jeho cílem a definicemi základních pojmů, které tento standard vymezuje. Dále budou vymezeny události, ke kterým dojde po rozvahovém dni, a které vyžadují úpravu účetních výkazů, a události, ke kterým dojde také až po rozvahovém dni, které však nevyžadují úpravu účetních výkazů.

3.15.1 Cíl standardu

Cílem standardu je definovat, v jakých případech má účetní závěrka zohlednit události, které nastaly po rozvahovém dni.

3.15.2 Definice používaných termínů

Události po rozvahovém dni jsou jak příznivé, tak nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění.

Tyto události mohou být :

- upravující účetní výkazy (události prokazující okolnosti, které existovaly již k rozvahovému dni); a
- neupravující účetní výkazy (události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po rozvahovém dni).

3.15.3 Rozpoznání a oceňování

Události po rozvahovém dni upravující účetní výkazy

Typickými událostmi, které vzniknou po rozvahovém dni a o které je nutno upravit účetní výkazy jsou:

- a) vyřešení soudního případu po rozvahovém dni, neboť je potvrzením toho, že podnik již měl existující závazek k rozvahovému dni. Podnik upraví již existující rezervy či vykáže rezervu místo pouze zveřejněného podmíněného závazku;
- b) bankrot zákazníka, který nastal po rozvahovém dni a který potvrzuje nedobytnost obchodní pohledávky. Podnik upraví účetní hodnotu této pohledávky;
- c) prodejní cena zásob prodaných po rozvahovém dni, která potvrzuje jejich čistou realizovatelnou hodnotu k rozvahovému dni;
- d) po rozvahovém dni byly zjištěny náklady na pořízení nakupovaného aktiva nebo výnosy z prodeje aktiva, jehož nákup, resp. prodej se uskutečnil před rozvahovým dnem;
- e) odhalení zpronevěř nebo chyb, které ukazují, že účetní závěrka nebyla správná (například část tržeb v hotovosti byla odcizena pokladním a nezaúčtována jako tržby);
- f) po datu rozvahy jsou vyčísleny bonusy a odměny, které se vztahují k období, za něž je sestavena účetní závěrka. Představují k datu rozvahy smluvní nebo mimosmluvní závazek podniku.

Události po rozvahovém dni nevyžadující úpravu účetních výkazů

Události po rozvahovém dni, které nevyžadují úpravu účetních výkazů lze rozdělit na dvě samostatné skupiny, a to na události:

1. nepodléhající zveřejnění v příloze, a
2. podléhající zveřejnění v příloze.

Události nepodléhající zveřejnění v příloze

Událostmi nepodléhajícími zveřejnění v příloze jsou zejména výkyvy v tržních cenách investic po rozvahovém dni.

Události vyžadující zveřejnění v příloze

Nejvýznamnějšími událostmi, které sice nevyžadují úpravu vlastních účetních výkazů (rozvahy, výsledovky, výkazu o změnách vlastního kapitálu, výkazu cash-flow), ale je nutno o nich informovat v příloze k účetní závěrce jsou zejména:

- ❖ významná podniková kombinace po rozvahovém dni nebo prodej významného dceřiného podniku;
- ❖ oznámení plánu o ukončované činnosti;
- ❖ významné nákupy nebo vyřazení aktiv, případně vyvlastnění aktiv státem;
- ❖ restrukturalizace oznámená po rozvahovém dni;
- ❖ významné transakce s kmenovými a potenciálními kmenovými akciemi (tuto problematiku upravuje podrobně IAS 33 - Zisk na akcii);
- ❖ živelná pohroma na důležitém provozním zařízení po rozvahovém datu;
- ❖ neobvykle velké výkyvy v cenách aktiv nebo ve směnných kurzech;
- ❖ změny v daňových sazbách a daňových zákonech, které vešly v platnost nebo byly oznámeny až po rozvahovém dni a mají významný dopad na splatnou daň nebo odložený daňový závazek;
- ❖ vznik podstatného závazku nebo podmíněného závazku, jako je například vydání významných záruk;
- ❖ zahájení důležitého sporu vzniklého pouze na základě událostí, ke kterým došlo až po rozvahovém dni.

Dividendy

Výše dividend oznámená po rozvahovém dni nedává vzniknout závazku, který by splnil kritéria pro uznání v rozvaze.

Pokud jsou dividendy oznámeny před datem, kdy je účetní závěrka schválená pro zveřejnění, jejich výše je zveřejněna v příloze.

Trvání podniku

Účetní závěrka není připravena v souladu s nepřetržitým trváním podniku, pokud vedení podniku po datu účetní závěrky rozhodne o svém úmyslu o likvidaci podniku, případně nemá jinou reálnou alternativu, než tak učinit.

3.15.4 Zveřejnění

Podnik zveřejní datum, kdy byla účetní závěrka schválena pro zveřejnění a kdo toto schválení provedl.

Pokud mají vlastníci podniku nebo ostatní právo změnit účetní závěrku po datu jejího schválení, musí být tato skutečnost zveřejněna.

Podnik zároveň upraví informace uvedené v příloze tak, aby zohlednily informace po rozvahovém dni, které se vztahují k okolnostem k datu rozvahy (např. informace o podmíněných závazcích).

3.15.5 Datum účinnosti

Tento standard nabývá účinnost pro účetní závěrky za období začínající po 1. lednu 2005. Dřívější aplikace je vítána. Pokud se podnik rozhodne použít znění tohoto novelizovaného standardu dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit.

Shrnutí

Cílem standardu IAS 10 – Události po rozvahovém dni je definovat, v jakých případech má účetní závěrka zohlednit události, které nastaly po rozvahovém dni. Standard vymezuje základní termín **Události po rozvahovém dni**, což jsou jak příznivé, tak nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Tyto události mohou nebo nemusí vyžadovat úpravu účetních výkazů. Události, které vyžadují úpravu účetních výkazů musí být zahrnuty do účetních výkazů (rozvahy, výsledovky, výkazu o změnách vlastního kapitálu, výkazu CF) období, za které je sestavována účetní závěrka. Události, které nevyžadují úpravu účetních výkazů, se dělí na dvě skupiny – na události, které nepodléhají nutnosti zveřejnění v příloze k účetní závěrce a na události, které je nutno zveřejnit v příloze k účetní závěrce.

Otázky k opakování

- Vymezte cíl IAS 10 – Události po rozvahovém dni.
- Definujte pojem **Události po rozvahovém dni**.
- Jakým způsobem se dělí události po rozvahovém dni podle IAS 10?
- Vyjmenujte události po rozvahovém dni, které vyžadují úpravu účetních výkazů.
- Vyjmenujte události po rozvahovém dni, které nevyžadují úpravu účetních výkazů, které je však nutno zveřejnit v příloze k účetní závěrce.

Příklady

Příklad 3.19

Ztráta z prodeje dceřiné společnosti po rozvahovém dni

Vedení skupiny G připravuje konsolidované finanční výkazy pro rok končící 31. prosince 20X2. Skupina G prodala dceřinou společnost S 15. února 20X3 se ztrátou 700 000 Kč, což je významné pro skupinu G. Konsolidované finanční výkazy skupiny G budou dokončeny 28. února 20X3.

Vedení potvrdilo, že jednotlivá aktiva držená společností S byla přezkoumána, zda nedošlo ke snížení hodnoty daného aktiva a ve finančních výkazech dceřiné společnosti nebylo nutné zohlednit žádnou opravnou položku.

Vedení rovněž potvrdilo, že po 31. prosinci 20X2 nenastaly žádné další významné události, které by způsobily snížení hodnoty dceřiné společnosti S, a tedy nedošlo k významnému rozdílu mezi hodnotou dceřiné společnosti S k rozvahovému dni a dni prodeje.

Vedení společnosti by mělo upravit částky vykázané v účetních výkazech tak, aby odrážely události upravující účetní závěrku po rozvahovém dni. Dále by mělo vedení společnosti aktualizovat informace uvedené v účetní závěrce vztahující se k těmto podmínkám tak, aby byly vykázány ve světle těchto nových událostí.

Mělo by vedení společnosti vykázat v konsolidovaných finančních výkazech ztrátu v případě, že dceřiná společnost byla prodána se ztrátou po rozvahovém dni podle předchozího zadání? Svůj názor vysvětlete.

Přílohy

Příloha č. 1: Struktura rozvahy (bilance)

AKTIVA CELKEM	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.1.	Zřizovací výdaje
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
3.	Software
4.	Ocenitelná práva
5.	Goodwill
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek
B.II.1.	Pozemky
2.	Stavby
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů
5.	Základní stádo a tažná zvířata
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
4.	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek

7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
C.	Oběžná aktiva
C.I.	Zásoby
C.I.1.	Materiál
2.	Nedokončená výroba a polotovary
3.	Výrobky
4.	Zvířata
5.	Zboží
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby
C.II.	Dlouhodobé pohledávky
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami
3.	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
5.	Dohadné účty aktivní
6.	Jiné pohledávky
7.	Odložená daňová pohledávka
C.III.	Krátkodobé pohledávky
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami
3.	Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
6.	Stát-daňové pohledávky
7.	Ostatní poskytnuté zálohy
8.	Dohadné účty aktivní
9.	Jiné pohledávky
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek
C.IV.1.	Peníze
2.	Účty v bankách
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek
D.I.	Časové rozlišení

D.I.1.	Náklady příštích období
2.	Komplexní náklady příštích období
3.	Příjmy příštích období
PASIVA CELKEM	
A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál
A.I.1.	Základní kapitál
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)
3.	Změny základního kapitálu
A.II.	Kapitálové fondy
A.II.1.	Emisní ážio
2.	Ostatní kapitálové fondy
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
2.	Statutární a ostatní fondy
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let
2.	Neuhrazená ztráta minulých let
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ - /
B.	Cizí zdroje
B.I.	Rezervy
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky
3.	Rezerva na daň z příjmů
4.	Ostatní rezervy
B.II.	Dlouhodobé závazky
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení

5.	Dlouhodobé přijaté zálohy
6.	Vydané dluhopisy
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě
8.	Dohadné účty pasivní
9.	Jiné závazky
10.	Odložený daňový závazek
B.III.	Krátkodobé závazky
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
5.	Závazky k zaměstnancům
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
7.	Stát - daňové závazky a dotace
8.	Krátkodobé přijaté zálohy
9.	Vydané dluhopisy
10.	Dohadné účty pasivní
11.	Jiné závazky
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé
2.	Krátkodobé bankovní úvěry
3.	Krátkodobé finanční výpomoci
C.I.	Časové rozlišení
C.I.1.	Výdaje příštích období
2.	Výnosy příštích období

Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění

I.	Tržby za prodej zboží
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží
+	Obchodní marže
II.	Výkony
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti
3.	Aktivace
B.	Výkonová spotřeba
B.1.	Spotřeba materiálu a energie
2.	Služby
+	Přidaná hodnota
C.	Osobní náklady
C.1.	Mzdové náklady
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
4.	Sociální náklady
D.	Daně a poplatky
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
2.	Tržby z prodeje materiálu
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
2.	Prodaný materiál
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
IV.	Ostatní provozní výnosy
H.	Ostatní provozní náklady
V.	Převod provozních výnosů
I.	Převod provozních nákladů
*	Provozní výsledek hospodaření

VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
J.	Prodané cenné papíry a podíly
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku
K.	Náklady z finančního majetku
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
X.	Výnosové úroky
N.	Nákladové úroky
XI.	Ostatní finanční výnosy
O.	Ostatní finanční náklady
XII.	Převod finančních výnosů
P.	Převod finančních nákladů
*	Finanční výsledek hospodaření
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost
Q.1.	- splatná
2.	- odložená
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost
XIII.	Mimořádné výnosy
R.	Mimořádné náklady
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti
S.1.	- splatná
2.	- odložená
*	Mimořádný výsledek hospodaření
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)

Příloha č. 3: Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění

I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	
A.	Náklady prodeje	
*	Hrubý zisk nebo ztráta	
B.	Odbytové náklady	
C.	Správní režie	
II.	Jiné provozní výnosy	
D.	Jiné provozní náklady	
III.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	
E.	Prodané cenné papíry a podíly	
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	
IV.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	
V.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	
F.	Náklady z finančního majetku	
VI.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	
G.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	
H.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	
VII.	Výnosové úroky	
I.	Nákladové úroky	
VIII.	Ostatní finanční výnosy	
J.	Ostatní finanční náklady	
IX.	Převod finančních výnosů	
K.	Převod finančních nákladů	
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost	
L.1.	- splatná	
2.	- odložená	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	
X.	Mimořádné výnosy	
M.	Mimořádné náklady	
N.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	
N.1.	- splatná	
2.	- odložená	
**	Mimořádný výsledek hospodaření	
O.	Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách	
***	Výsledek hospodaření za účetní období	

Příloha č. 4: Struktura rozvahy (balance) – vzor A (čl. 9)

AKTIVA CELKEM	
A.	Upsaný, dosud nesplacený kapitál (z toho vymáhaný) (pokud nepožaduje národní legislativa jeho vykazování v položce L. V tom případě se část upsaného, ale dosud nesplaceného kapitálu musí vykazovat jako aktivum v položce A. nebo v položce D.II.5.)
B.	Zřizovací náklady (národní úprava může povolit jejich vykazování v první položce dlouhodobého nehmotného majetku)
C.	Dlouhodobý majetek
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
1.	Náklady na výzkum a vývoj (pokud národní úprava dovoluje jejich aktivování)
2.	Koncese, patenty, licence, obchodní známky a podobná práva a aktiva, jestliže byly získány za úplatu a nemusí se vykazovat v položce C.I.3. nebo byly vytvořeny samotným podnikem pokud národní úprava povoluje jejich aktivování
3.	Goodwill
4.	Poskytnuté zálohy na nehmotný majetek
II.	Dlouhodobý hmotný majetek
1.	Pozemky a stavby
2.	Technická zařízení a stroje
3.	Jiná zařízení a inventář, nástroje a provozní vybavení
4.	Poskytnuté zálohy na nedokončené nehmotné investice (majetek)
III.	Dlouhodobý finanční majetek
1.	Akcie (podíly) v podnicích ve skupině
2.	Půjčky podnikům ve skupině
3.	Účasti
4.	Půjčky podnikům spojeným účastnickým vztahem
5.	Ostatní cenné papíry charakteru neoběžných aktiv
6.	Ostatní půjčky
7.	Vlastní akcie nebo podíly (s udáním jejich jmenovité hodnoty nebo není-li k dispozici, jejich účetně stanovené hodnoty) pokud národní úprava dovoluje jejich vykazování v rozvaze
D.	Oběžná aktiva
I.	Zásoby
1.	Suroviny a spotřební materiál
2.	Nedokončené výrobky
3.	Výrobky a zboží (pro další prodej)

4.	Poskytnuté zálohy (na zásoby)
II.	Pohledávky (částky pohledávek se splatností delší než jeden rok, musí být vykázány zvlášť pro každou dále uvedenou položku)
1.	Pohledávky z obchodního styku
2.	Pohledávky za podniky ve skupině
3.	Pohledávky za podniky spojenými účastnickým vztahem
4.	Ostatní pohledávky
5.	Upsaný, dosud nesplacený kapitál (nestanoví-li národní úprava, že se vykazuje v položce A. aktiv)
6.	Náklady příštích období a příjmy příštích období (nestanoví-li národní úprava, jejich vykazování v položce E. aktiv)
III.	Finanční majetek
1.	Akcie (podíly) v podnicích ve skupině
2.	Vlastní akcie nebo podíly (s udáním jejich jmenovité hodnoty nebo není-li k dispozici, jejich účetně stanovené hodnoty) pokud národní úprava dovoluje jejich vykazování v rozvaze
3.	Ostatní cenné papíry (krátkodobé)
IV.	Vklady u peněžních ústavů, ceniny a pokladní hotovost
E.	Náklady příštích období a příjmy příštích období (nestanoví-li národní úprava, jejich vykazování v položce D.II.6. aktiv)
F.	Ztráta za hospodářský rok (nestanoví-li národní úprava, její vykazování v položce A.IV.pasiv)
PASIVA CELKEM	
A.	Vlastní kapitál
I.	Upsaný kapitál (nestanoví-li národní úprava vykazovat v této položce vymáhaný kapitál. V tom případě se musí uvádět samostatně částky upsaného a splaceného kapitálu)
II.	Emisní ažio
III.	Fond z nového ocenění
IV.	Rezervní fondy
1.	Zákonný rezervní fond (vyžaduje-li národní úprava tvorbu takového fondu)
2.	Rezervní fond na vlastní akcie (vyžaduje-li národní úprava tvorbu takového fondu, bez újmy článku 22 odst. (1b) Direktivy 77/91/EHS)
3.	Statutární rezervní fondy
4.	Jiné rezervní fondy
V.	Zisk nebo ztráta z minulých účetních období

VI.	Zisk nebo ztráta za hospodářský rok (nejsou-li vykazovány v položce F. na straně aktiv nebo v položce E. na straně pasiv)
B.	Rezervy
1.	Rezervy penzijní a na podobné závazky
2.	Rezervy daňové
3.	Jiné rezervy
C.	Cizí zdroje (částky splatné do jednoho roku a částky se splatností delší než jeden rok, musí být uváděny samostatně pro každou dále uvedenou položku i pro úhrn těchto položek)
1.	Dluhopisy (z toho samostatně konvertibilní dluhopisy)
2.	Dluhy vůči úvěrovým institucím
3.	Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky (pokud nejsou uvedeny samostatně jako snížení zásob)
4.	Dluhy z obchodního styku
5.	Splatné směnky
6.	Dluhy vůči podnikům ve skupině
7.	Dluhy vůči podnikům spojeným účastnickým vztahem
8.	Ostatní dluhy (z toho dluhy daňové a dluhy ze sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění)
D.	Výdaje příštích období a výnosy příštích období (nejsou-li vykazovány podle národní úpravy v položce C.9. na straně pasiv)
E.	Zisk za hospodářský rok (nestanoví-li národní úprava, jeho vykazování v položce A.IV. na straně pasiv)

Příloha č. 5: Struktura rozvahy (balance) – vzor B (čl. 10)

A.	Upsaný, dosud nesplacený kapitál (pokud nepožaduje národní legislativa vykazovat vymáhaný upsaný kapitál v pasivech. V tom případě se musí vykazovat část upsaného, ale ještě nesplaceného kapitálu, jako aktivum v položce A. nebo v položce D.II.5.)
B.	Zřizovací náklady (národní úprava může povolit jejich vykazování v první položce dlouhodobého nehmotného majetku)
C.	Dlouhodobý majetek
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
1.	Náklady na výzkum a vývoj (pokud národní úprava dovoluje jejich aktivování)
2.	Koncese, patenty, licence, obchodní známky a podobná práva a aktiva, jestliže byly získány za úplaty a nemusí se vykazovat v položce C.I.3. nebo byly vytvořeny samotným podnikem pokud národní úprava povoluje jejich aktivování
3.	Goodwill
4.	Poskytnuté zálohy na nehmotný majetek
II.	Dlouhodobý hmotný majetek
1.	Pozemky a stavby
2.	Technická zařízení a stroje
3.	Jiná zařízení a inventář, nástroje a provozní vybavení
4.	Poskytnuté zálohy na nedokončené nehmotné investice (majetek)
III.	Dlouhodobý finanční majetek
1.	Akcie (podíly) v podnicích ve skupině
2.	Půjčky podnikům ve skupině
3.	Účasti
4.	Půjčky podnikům spojeným účastnickým vztahem
5.	Ostatní cenné papíry charakteru neoběžných aktiv
6.	Ostatní půjčky
7.	Vlastní akcie nebo podíly (s udáním jejich jmenovité hodnoty nebo není-li k dispozici, jejich účetně stanovené hodnoty) pokud národní úprava dovoluje jejich vykazování v rozvaze
D.	Oběžná aktiva
I.	Zásoby
1.	Suroviny a spotřební materiál
2.	Nedokončené výrobky
3.	Výrobky a zboží (pro další prodej)

4.	Poskytnuté zálohy (na zásoby)
II.	Pohledávky (částky pohledávek se splatností delší než jeden rok, musí být vykázány zvlášť pro každou dále uvedenou položku)
1.	Pohledávky z obchodního styku
2.	Pohledávky za podniky ve skupině
3.	Pohledávky za podniky spojenými účastnickým vztahem
4.	Ostatní pohledávky
5.	Upsaný, dosud nesplacený kapitál (nestanoví-li národní úprava, že se vykazuje v položce A. aktiv)
6.	Náklady příštích období a příjmy příštích období (nestanoví-li národní úprava, jejich vykazování v položce E. aktiv)
III.	Finanční majetek
1.	Akcie (podíly) v podnicích ve skupině
2.	Vlastní akcie nebo podíly (s udáním jejich jmenovité hodnoty nebo není-li k dispozici, jejich účetně stanovené hodnoty) pokud národní úprava dovoluje jejich vykazování v rozvaze
3.	Ostatní cenné papíry (krátkodobé)
IV.	Vklady u peněžních ústavů, ceniny a pokladní hotovost
E.	Náklady příštích období a příjmy příštích období (nestanoví-li národní úprava, jejich vykazování v položce D.II.6. aktiv)
F.	Závazky (částky splatné do jednoho roku)
1.	Dluhopisy (z toho samostatně konvertibilní dluhopisy)
2.	Dluhy vůči úvěrovým institucím
3.	Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky (pokud nejsou uvedeny samostatně jako snížení zásob)
4.	Dluhy z obchodního styku
5.	Splatné směnky
6.	Dluhy vůči podnikům ve skupině
7.	Dluhy vůči podnikům spojeným účastnickým vztahem
8.	Ostatní dluhy (z toho dluhy daňové a dluhy ze sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění)
9.	Výdaje příštích období a výnosy příštích období (nejsou-li vykazovány podle národní úpravy v položce K.)
G.	Oběžná aktiva (včetně nákladů příštích období a příjmů příštích období, jsou-li uváděny v položce E.), která překračují dluhy, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje jeden rok (včetně výdajů a výnosů příštích období, jsou-li uváděny v položce K.)

H.	Celková částka aktiv po odečtení dluhů, jejichž zůstatková doba splatnosti nepřesahuje jeden rok
I.	Závazky, jejichž zůstatková doba splatnosti přesahuje jeden rok
1.	Dluhopisy (z toho samostatně konvertibilní dluhopisy)
2.	Dluhy vůči úvěrovým institucím
3.	Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky (pokud nejsou uvedeny samostatně jako snížení zásob)
4.	Dluhy z obchodního styku
5.	Splatné směnky
6.	Dluhy vůči podnikům ve skupině
7.	Dluhy vůči podnikům spojeným účastnickým vztahem
8.	Ostatní dluhy (z toho dluhy daňové a dluhy ze sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění)
9.	Výdaje příštích období a výnosy příštích období (nejsou-li vykazovány podle národní úpravy v položce K.)
J.	Rezervy
1.	Rezervy penzijní a na podobné závazky
2.	Rezervy daňové
3.	Jiné rezervy
K.	Výdaje příštích období a výnosy příštích období (nejsou-li vykazovány podle národní úpravy v položkách E.9. nebo I.9)
L.	Vlastní kapitál
I.	Upsaný kapitál (nestanoví-li národní úprava vykazovat v této položce vymáhaný kapitál. V tom případě se musí uvádět samostatně částky upsaného a splaceného kapitálu)
II.	Emisní ažio
III.	Fond z nového ocenění
IV.	Rezervní fondy
1.	Zákonný rezervní fond (vyžaduje-li národní úprava tvorbu takového fondu)
2.	Rezervní fond na vlastní akcie (vyžaduje-li národní úprava tvorbu takového fondu, bez újmy článku 22 odst. (1b) Direktivy 77/91/EHS)
3.	Statutární rezervní fondy
4.	Jiné rezervní fondy
V.	Zisk nebo ztráta z minulých účetních období
VI.	Zisk nebo ztráta za hospodářský rok

Příloha č. 6: Stupňovitá forma výsledovky – vzor A (čl. 23)
(pro sledování celkových nákladů)

1.	Tržby (čistý obrat)
2.	Změna stavu zásob výrobků a nedokončených výrobků
3.	Aktivace výkonů vlastní výroby
4.	Jiné provozní výnosy
5.	a) suroviny a jiné spotřebované výkony b) jiné externí náklady (nakupované služby)
6.	Osobní náklady: a) mzdy a platy b) náklady na sociální zabezpečení, z toho na důchodové zabezpečení
7.	a) odpisy zřizovacích nákladů a hmotného a nehmotného majetku b) opravné položky k oběžným aktivům (pokud překročily částky korekcí, které jsou běžné v daném podnikání)
8.	Jiné provozní náklady
9.	Výnosy z účastí, z toho v podnicích ve skupině
10.	Výnosy z jiného dlouhodobého finančního majetku a půjček, z toho výnosy plynoucí z podniků ve skupině
11.	Jiné úroky a podobné výnosy, z toho výnosy plynoucí z podniků ve skupině
12.	Úpravy ocenění DFM a CP v oběžných aktivech
13.	Úroky a podobné náklady, z toho samostatně ty, které se týkají podniků ve skupině
14.	Daň z příjmů z běžné činnosti
15.	Zisk / ztráta z běžné činnosti po zdanění
16.	Mimořádné výnosy
17.	Mimořádné náklady
18.	Mimořádný zisk nebo ztráta
19.	Daň z mimořádného výsledku
20.	Ostatní daně, nevykázané ve výše uvedených položkách
21.	Zisk / ztráta za hospodářský rok

Příloha č. 7: Tabulková forma výsledovky – vzor B (čl. 24)
(pro sledování celkových nákladů)

A.	NÁKLADY
1.	Snížení stavu zásob výrobků a nedokončených výrobků
2.	a) suroviny a jiné spotřebované výkony b) jiné externí náklady (nakupované služby)
3.	Osobní náklady: a) mzdy a platy b) náklady na sociální zabezpečení, z toho na důchodové zabezpečení
4.	a) odpisy zřizovacích nákladů a hmotného a nehmotného majetku b) opravné položky k oběžným aktivům (pokud překročily částky korekcí, které jsou běžné v daném podnikání)
5.	Jiné provozní náklady
6.	Úpravy ocenění DFM a CP v oběžných aktivech
7.	Úroky a podobné náklady, z toho týkající se podniků ve skupině
8.	Daň z příjmů z běžné činnosti
9.	Mimořádné náklady
10.	Daň z mimořádného výsledku
11.	Ostatní daně, nevykázané ve výše uvedených položkách
12.	Zisk / ztráta za hospodářský rok
B.	VÝNOSY
1.	Čistý obrat (tržby)
2.	Zvýšení stavu zásob výrobků a nedokončených výrobků
3.	Aktivace výkonů vlastní výroby
4.	Jiné provozní výnosy
5.	Výnosy z účastí, z toho v podnicích ve skupině
6.	Výnosy z jiného dlouhodobého finančního majetku a půjček, z toho výnosy plynoucí z podniků ve skupině
7.	Jiné úroky a podobné výnosy, z toho plynoucí z podniků ve skupině
8.	Zisk / ztráta z běžné činnosti po zdanění
9.	Mimořádné výnosy
10.	Zisk / ztráta za hospodářský rok

Příloha č. 8: Stupňovitá forma výsledovky – vzor C (čl. 25)
(pro sledování nákladů na obrat)

1.	Čistý obrat (tržby)
2.	Náklady na prodané zboží
3.	Hrubý zisk / ztráta
4.	Náklady odbytové (zahrnující korekce ocenění)
5.	Správní náklady (zahrnující korekce ocenění)
6.	Jiné provozní výnosy
7.	Výnosy z účastí,
8.	Výnosy z jiných finančních investic a půjček, z toho plynoucí z podniků ve skupině
9.	Úrokové a podobné výnosy, z toho plynoucí z podniků ve skupině
10.	Úpravy ocenění DFM a CP v oběžných aktivech
11.	Úroky a podobné náklady, z toho týkající se podniků ve skupině
12.	Daň z příjmů z běžné činnosti
13.	Zisk / ztráta z běžné činnosti po zdanění
14.	Mimořádné výnosy
15.	Mimořádné náklady
16.	Mimořádný zisk nebo ztráta
17.	Daň z mimořádného výsledku
18.	Ostatní daně, nevykázané ve výše uvedených položkách
19.	Zisk / ztráta za hospodářský rok

Příloha č. 9: Tabulková forma výsledovky – vzor D (čl. 26)
(pro sledování nákladů na obrat)

A.	NÁKLADY
1.	Náklady na prodané zboží
2.	Náklady odbytové (zahrnující korekce ocenění)
3.	Správní náklady (zahrnující korekce ocenění)
4.	Úpravy ocenění DFM a CP v oběžných aktivech
5.	Úroky a podobné náklady, z toho týkající se podniků ve skupině
6.	Daň z příjmů z běžné činnosti
7.	Zisk / ztráta z běžné činnosti po zdanění
8.	Mimořádné náklady
9.	Daň z mimořádného výsledku
10.	Ostatní daně, nevykázané ve výše uvedených položkách
11.	Zisk / ztráta za hospodářský rok
B.	VÝNOSY
1.	Čistý obrat (tržby)
2.	Jiné provozní výnosy
3.	Výnosy z účastí, z toho plynoucí z podniků ve skupině
4.	Výnosy z jiného DFM a půjček, z toho plynoucí z podniků ve skupině
5.	Jiné úroky a podobné výnosy, z toho plynoucí z podniků ve skupině
6.	Zisk / ztráta z běžné činnosti po zdanění
7.	Mimořádné výnosy
8.	Zisk / ztráta za hospodářský rok

Příloha č. 10: Přehled mezinárodních účetních standardů¹⁸ (IAS/IFRS)

- IAS 1 Zveřejňování účetní závěrky
- IAS 2 Zásoby
- IAS 7 Výkaz peněžních toků
- IAS 8 Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby
- IAS 10 Události po rozvahovém dni
- IAS 11 Stavební smlouvy
- IAS 12 Daně ze zisku
- IAS 14 Výkazy segmentů
- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 17 Leasingy
- IAS 18 Výnosy
- IAS 19 Zaměstnanecké požitky
- IAS 20 Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
- IAS 21 Dopady změn směnných kursů cizích měn
- IAS 23 Výpůjční náklady
- IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran
- IAS 26 Penzijních plánů
- IAS 27 Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
- IAS 28 Investice do přidružených podniků
- IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IAS 30 Zveřejnění ve finančních výkazech bank a podobných finančních Institucí
- IAS 31 Investice do společných podniků
- IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
- IAS 33 Zisk na akcii
- IAS 34 Mezitímní účetní vykazování
- IAS 35 Ukončované činnosti
- IAS 36 Snížení hodnoty aktiv
- IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
- IAS 38 Nehmotná aktiva
- IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování
- IAS 40 Investice do nemovitostí

¹⁸ Platných od 1.1.2005.

- IAS 41 Zemědělství
- IFRS 1 První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
- IFRS 2 Odměny vázané na vlastní kapitál
- IFRS 3 Podnikové kombinace
- IFRS 4 Pojistné smlouvy
- IFRS 5 Stálá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti

Příloha č. 11: Srovnání české účetní legislativy pro podnikatele s IAS/IFRS

Účetní oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
Součásti účetní závěrky	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha (výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu mohou být požadovány účetními předpisy navíc).	Rozvaha, výsledovka, výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu, účetní postupy a komentář.
Formát účetních výkazů	Závazné formáty rozvahy a výkazů zisků a ztrát. U výkazu zisků a ztrát vykazování nákladů podle druhů nebo podle účelu.	Závazný formát není předepsán, existují požadavky na uvedení určitých informací. U výkazu zisků a ztrát je možno zvolit vykazování nákladů podle funkce nebo druhu.
Priorita věrného zobrazení skutečnosti	Pokud ve výjimečných případech některá z daných účetních metod zastírá daný skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost a postupovat tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.	Ve výjimečných případech lze standardům nadřadit zásadu „priority věrného zobrazení skutečnosti“.
Změny účetních metod	Účetní metody použité v účetnictví a v účetní závěrce v jednom účetním období mohou účetní jednotky změnit v účetnictví a účetní závěrce bezprostředně následujícího účetního období jen z důvodů dosažení věrného zobrazení předmětu	Vykazování a klasifikace položek účetní závěrky se dodržují z jednoho účetního období na druhé. Změny jsou možné v případech, když změna v podstatě operací povede k vhodnějšímu vykázání událostí a transakcí nebo změna je požadována Mezinárodním

Účetní oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
	<p>účetnictví.</p> <p>Vliv změny účetní metody je zahrnut do mimořádných nákladů a výnosu běžného období, pokud není stanoveno jinak (např. u odložené daně).</p>	<p>účetním standardem.</p> <p>Při změně v účetním pravidle podnik použije přechodná ustanovení standardu, který si změny vyžádal, pokud standard neobsahuje přechodná ustanovení nebo jej podnik používá poprvé, změnu zobrazí retrospektivně.</p> <p>Při retrospektivní aplikaci se účetní závěrky překládají tak, jako by nové pravidlo platilo vždy. Podnik opraví počáteční zůstatek příslušné složky vlastního kapitálu za nejzazší období, které je obsaženo v účetní závěrce. Je třeba přepracovat i srovnávací informace.</p>
Oceňování majetku a závazků	<p>Hmotný majetek a zásoby pořízené dodavatelsky pořizovacími cenami, hmotný majetek a zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady, peněžní prostředky a ceniny jmenovitými hodnotami, podíly, cenné papíry a deriváty pořizovacími cenami, pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou, při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací hodnotou, závazky při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou. Nehmotný majetek pořizovacími cenami a vlastními náklady, majetek v případě bezúplatného nabytí reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek vytvořený vlastní činností</p>	<p>Aktiva a závazky oceňujeme v historických cenách. Aktiva na úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo v přiměřené hodnotě, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení.</p> <p>Závazky oceňujeme na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazků nebo na úrovni peněz, kterou bude třeba vynaložit na úhradu závazků z běžného podnikání.</p> <p>V běžných cenách oceňujeme aktiva na úrovni peněz nebo ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo</p>

Účetní oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
	<p>v případě, že náklady na jeho vytvoření nelze zjistit nebo že jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena. K rozvahovému dni lze vybraný majetek a závazky oceňovat reálnou hodnotou.</p>	<p>v současné době a závazky oceňujeme v nediskontované částce peněz nabytých k zaplacení v současné době.</p> <p>V realizovatelné hodnotě aktiva oceňujeme na úrovni peněz, které by bylo možno získat jejich prodejem při běžném vyřazení a závazky oceňujeme ve vypořádacích hodnotách, v nediskontované úrovni peněz nebo ekvivalentů, které bude třeba zaplatit k úhradě závazků v běžném podnikání.</p> <p>V současné hodnotě aktiva oceňujeme v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které se očekávají, že je položka bude vytvářet v podnikání a závazky oceňujeme v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které se očekávají, že budou nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.</p>
<p>Oceňování tzv. reálnou hodnotou</p>	<p>Na reálnou hodnotu se přeceňují pouze cenné papíry (s výjimkami), deriváty, majetek a závazky zanikající společnosti v závěrečné rozvaze v případě přeměn společností (mimo změny právní formy). Změny reálné hodnoty (mimo burzovní nástroje) se účtují na přeceňování účet do vlastního kapitálu.</p>	<p>Na reálnou hodnotu se přeceňují finanční deriváty, převážná část cenných papírů a vybraná zemědělská aktiva. Rozdíly z přecenění se účtují do výsledovky. Přeceňují se rovněž majetek a závazky nabyté při akvizici jiného podniku. Dlouhodobý majetek a investice do nemovitostí mohou být též přeceněny na reálnou hodnotu (při splnění určitých podmínek).</p>

Účetní oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
		Změny z přecenění se zobrazí ve vlastním kapitálu.
Snížení hodnoty dlouhodobého majetku	Existují obecné požadavky k zohlednění případného snížení hodnoty .Rozlišuje se buď trvalé nebo dočasné snížení hodnoty. Trvalé snížení hodnoty je vykazováno odpisem, pro dočasné snížení hodnoty jsou tvořeny opravné položky.	V případě snížení hodnoty se musí snížit zůstatková hodnota dlouhodobého majetku na tzv. „čistou prodejní cenu“ nebo na „hodnotu z používání“, která je vypočtena metodou diskontovaných peněžních toků. Je přesně popsán postup stanovení snížení hodnoty.
Oceňování zásob	Vykázat v pořizovací ceně, vlastních nákladech příp. nebo v reprodukční pořizovací ceně je-li nižší; uplatňovat tzv.metodu FIFO, nebo metodu váženého aritmetického průměru.	Vykázat v nákladech pořízení, vlastních nákladech příp. nebo v čisté realizované hodnotě, je-li nižší; uplatňovat tzv.metodu FIFO, nebo metodu váženého aritmetického průměru.
Dlouhodobý hmotný majetek	Majetek v účtové třídě 0 s dobou použitelnosti nad jeden rok, zahrnuje pozemky, stavby, samostatné movité věci, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, základní stádo a tažná zvířata, otvírky nových lomů pískoven a hlinišť. O.majetku který je předmětem finančního leasingu, účtuje vlastník tohoto majetku.	Řešení IAS 16. Standard uznává položky pozemků, budov a zařízení jako aktivum, jestliže je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek Pořizovací náklady tohoto aktiva musí být spolehlivě měřeny. Standard definuje třídu pozemků budov a zařízení jako seskupení aktiv stejné povahy, které podnik užívá ke své činnosti. Příklad jednotlivých tříd může být následující –

Účetní oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
		pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství, kancelářské zařízení.
Dlouhodobý nehmotný majetek	Majetek v účtové třídě 0, majetkové položky s dobou použitelnosti delší než jeden rok v ocenění stanoveném účetní jednotkou. Zahrnuje zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu, software, ocenitelná práva.	Řešení IAS 38. Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a které je drženo za účelem použití ve výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení. Nehmotná aktiva musí vyhovovat definičním znakům nehmotného aktiva jako jsou identifikovatelnost, ovládání zdroje a existence budoucího ekonomického prospěchu. Standard uvádí příklad rozdělení do samostatných skupin na značky, licence a franchises, názvy a publikované tituly, software, patenty, ostatní průmyslová práva, výrobní práva, receptury, formy, modely, nehmotná aktiva ve vývoji.
Zřizovací výdaje	Zřizovací výdaje jsou aktivovány jako nehmotný majetek a odepisovány do nákladů.	Zřizovací výdaje se obvykle účtují přímo do nákladů.

Účetní oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
Zásoby	Majetek v účtové třídě 1, zásobami jsou skladovány materiál, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a zvířata, skladované zboží.	Řešení IAS 2. Standard definuje zásoby jako aktiva držaná za účelem prodeje v běžném podnikání, ve výrobním procesu určená k prodeji, ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb nebo zboží zakoupené k dalšímu prodeji, pozemky a jiný majetek určený k prodeji.
Rezervy	Účtová třída 4. Existují obecné požadavky na tvorbu rezerv .	Řešení IAS 37. Rezerva se vykáže, pokud má podnik současný závazek (smluvní či mimosmluvní), který je důsledkem minulé události a je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.
Mimořádné náklady a výnosy ve výkazu zisků a ztrát	Mezi mimořádné náklady a výnosy patří např. dopady změn účetních metod, mimořádné škody (ale nikoliv běžné inventurní rozdíly) a jejich náhrady, opravy významných částek vztahujících se k minulým obdobím, mimořádné náklady spojené s restrukturalizací atp.	Mimořádné náklady se nepoužívají.

Účetní oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
Opravy chyb minulých období	Srovnatelné údaje nejsou přehodnocovány, opravy jsou provedeny v mimořádných výnosech a nákladech do běžného období.	Oprava významných chyb minulých období se provádí retrospektivně tak, aby údaje byly opraveny v období, kdy k chybě došlo. Zároveň je třeba opravit počáteční zůstatky aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejzazšího období, které je vykázáno v účetní závěrce.
Leasing - klasifikace (finanční - operativní)	Právní forma má přednost před ekonomickou podstatou. Způsob účtování finančního a operativního leasingu je proto shodný. Účtování finančního leasingu nerespektuje skutečnost, že nájemce má majetek pod svou kontrolou po celou dobu jeho životnosti.	Řešení IAS 17. Pro klasifikaci je rozhodující ekonomická podstata vztahu a nikoliv jeho právní forma. Pokud jsou na nájemce převedena v zásadě veškerá rizika a užitky plynoucí z vlastnictví, jedná se o finanční leasing.
Finanční leasing-účtování pronajímatele	Pronajímáný majetek je aktivován a odepisován pronajímatelem (tj. vlastníkem) jak u finančního tak u operativního leasingu. Výnosy z pronájmu se rovnoměrně časově rozlišují po dobu pronájmu.	Pronajímatel zaúčtuje budoucí splátky finančního leasingu jako pohledávku. Výnosy jsou následně stanoveny s cílem dosáhnout konstantní míry výnosnosti.
Finanční leasing - účtování nájemce	Nájemce neaktivuje majetek a nevykazuje ani související závazek. Účtování finančního a operativního leasingu je shodné, nájemné je promítnuto do nákladů rovnoměrně, nikoliv na bázi	Nájemce vykazuje finanční leasing jako svůj majetek a budoucí platby nájemného jako závazek. Předmět leasingu se odepisuje obvykle po dobu životnosti majetku. Splátky nájemného jsou potom účtovány

Účetní oblast	České účetní předpisy	IAS/IFRS
	konstantní úrokové míry.	tak, aby u nesplaceného závazku byla dosažena konstantní úroková míra. Nájemné z operativního leasingu by obecně mělo být promítnuto do nákladů rovnoměrně.
Odložená daň	Použití úplné závazkové metody na základě všech dočasných rozvahových rozdílů. Odložený závazek vykázat vždy, odloženou pohledávku jen pokud je pravděpodobná její realizace, povinnost vykazovat odloženou daň mají podniky ve skupině a podniky, na něž se vztahuje povinnost ověření závěrky auditorem.	Použití úplné závazkové metody na základě všech dočasných rozvahových rozdílů. Odložený závazek vykázat vždy, odloženou pohledávku jen pokud je pravděpodobná její realizace.

Seznam literatury

- [1] BÁČA, J. *Bilanční direktivy Evropské unie*. VŠE, Praha 1999.
- [2] International Accounting Standards Board. *International Accounting Standards 2002*. ISBN 0-905625-97-8.
- [3] *IAS, US GAAP a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly*. Pricewaterhouse-Coopers, Praha 2002.
- [4] Kolektiv autorů. *Mezinárodní účetní standardy 2003*. Překlad z anglického originálu International Accounting Standards. HZ Praha, spol. s.r.o. II. vydání. Praha 2003. ISBN 80-238-7854-9.
- [5] KOVANICOVÁ D. *Finanční účetnictví – světový koncept*. 3. upravené vydání, Polygon Praha 2000. ISBN 80-7273-062.
- [6] KRUPOVÁ, L. *Kreativní účetnictví. Zneužívání účetnictví – možnosti a meze*. Komora auditorů ČR. Praha 2002.
- [7] KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech*. Nakladatelství VOX – Ing. Zdenka Vostrovská, CSc. 2002. ISBN 80-86324-22-2.
- [8] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, praktické aplikace*. Institut Svazu účetních, a.s. Praha. 2003. ISBN 80-86716-09-0.
- [9] Zákon č. 353/2001 Sb. O účetnictví, v aktuálním znění.
- [10] Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [11] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/67 ze dne 27.9.2001, kterou se mění Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS a 86/635/EHS s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí.
- [12] Nařízení Evropského parlamentu a Rady 1606/2002 ze dne 19.7.2002 o využívání IAS, zveřejněno v úředním věstníku 11.9.2002.
- [13] Směrnice 2003/51/EC Evropského parlamentu a rady z 18. června 2003, kterou se upravují směrnice 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC a 91/674/EEC o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank a ostatních finančních institucí, zveřejněno v Úředním věstníku 17.7.2003.
- [14] Nařízení Evropského parlamentu a Rady 1725/2003 o přijetí určitých Mezinárodních účetních standardů v souladu s nařízením EU 1606/2002 rady Evropského parlamentu a Rady ze dne 29.9.2003, zveřejněno v Úředním věstníku 13.10.2003.
- [15] <http://europa.eu.int>
- [16] www.iasb.org.uk

