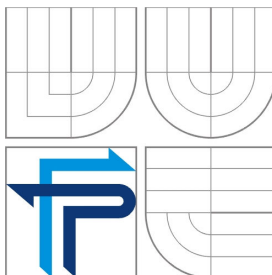


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ
V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

VENDULA SEDLÁČKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ANNA FEDOROVÁ, CSc

BRNO 2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Sedláčková Vendula

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

v anglickém jazyce:

International Financial Reporting Standards

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ,D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno, Computer Press, 2008.ISBN 978-80-251-1950-1.

KOVANICOVÁ,D.: Finanční účetnictví:světový koncept. Praha, Bova Polygon,2006. ISBN 80-7273-095-9.

HINKE,J.: Účetní systém IAS/IFRS. Brno, Alfa, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2008/09.



Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkanka fakulty

V Brně, dne 25.3.2009

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá přiblížením Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Zkoumá proces jejich tvorby, spojitosti s Českými účetními předpisy a americkými standardy US GAAP.

Především se zaměřuje na standard IFRS 8, který nahrazuje standard IAS 14. Jsou zde rozebírány jejich teoretické základny, změny a přínosy pro firmy.

Klíčová slova

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Koncepční rámec, IAS 14, IFRS 8, US GAAP, České účetní předpisy

Abstract

Bachelor's thesis deals with approach International Financial reporting standards IAS/IFRS. It investigates process their creation, connections with Czech book regulations and American standards US GAAP.

First of all aim at the standard IFRS 8, which compenotes for standards IAS 14. There are analyzed their theoretical bases, changes and contribution for companies.

Keywords

International Financial Reporting Standards, Conceptual frame, IAS 14, IFRS 8, US GAAP, Czech accouting regulations

Bibliografická citace VŠKP dle ČSN ISO 690

SEDLÁČKOVÁ, V. *Mezinárodní standardy finančního výkaznictví*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 72 s. Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. O právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 28. 5. 2009

.....
Vendula Sedláčková

Poděkování

Děkuji vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Anně Fedorové CSc. za její odbornou pomoc a cenné rady při zpracovávání bakalářské práce.

V Brně dne 28. 5. 2009

.....
Vendula Sedláčková

Obsah finálního díla

1	Úvod	10
2	Tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace	11
2.1	US GAAP	11
3	Harmonizace účetnictví v Evropě a ve světě	13
3.1	Přehled nejdůležitějších dokumentů Evropského společenství	15
4	Evropská unie a IFRS	17
4.1	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASB)	17
4.2	Poradní sbor – SAC	18
4.3	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví – IFRIC	19
4.4	Tvorba standardu obvykle zahrnuje následující kroky:	19
4.5	Struktura obsahu jednotlivých standardů	20
5	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	21
5.1	Úvod	23
5.2	Předmluva k IFRS	23
5.3	Koncepční rámec	24
5.4	Účetní standardy IAS/IFRS	25
5.5	Interpretace standardů SIC/IFRIC	26
6	Koncepční rámec	27
6.1	Základní předpoklady sestavení účetní závěrky	28
6.2	Uživatelé účetní závěrky, cíle a součásti účetní závěrky	31
6.2.1	Uživatelé účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS	31
6.2.2	Cíl účetní závěrky	32
6.2.3	Součásti účetní závěrky	33
6.3	Definice a zachycení základních prvků účetní závěrky	34
6.3.1	Definice aktiva	34
6.3.2	Definice závazku	36
6.3.3	Vlastní kapitál	37
6.3.4	Výnosy a náklady	38
6.4	Oceňování podle Koncepčního rámce	39
6.4.1	Historická cena	41
7	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS v České republice	44
7.1	Kdo může IFRS využít	44
8	Podobnosti a rozdíly IFRS s ČÚP	46
9	IAS 14 – Vykazování podle segmentů	47
9.1	Vykazování informací v případě primárního nebo druhotného segmentu	52
9.1.1	Informace zveřejňované o primárních vnitropodnikových segmentech	52
9.1.2	Informace zveřejňované o druhotných vnitropodnikových segmentech	53
9.2	Příklady možného segmentování dle oboru nebo území v podniku	55

10	<i>Srovnání standardů IFRS 8 a IAS 14</i> -----	60
10.1	Dopady přechodu na vykazování dle IFRS -----	62
10.2	Změny pro nově vykazované firmy:-----	62
10.3	Změny pro firmy vykazující dle IFRS:-----	62
11	<i>Závěr</i> -----	63
12	<i>Použitá literatura</i> -----	65
13	<i>Seznam použitých zkratk a názvů</i> -----	67
14	<i>Seznam příloh</i> -----	68

1 Úvod

Světová ekonomika už řadu desetiletí odbourává národní hranice – má stále více globální charakter. Projevuje se potřeba sjednotit informační systémy, zrychlit komunikaci, zvýšit srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. V čele zájmu se ocitá zejména harmonizace účetnictví. V Evropě probíhá zároveň s ekonomickou globalizací i rozšiřování Evropské Unie, jak z územního hlediska tak i z pohledu centralizace rozhodovacích pravomocí. Právě z těchto důvodů stále narůstá potřeba celosvětové harmonizace účetnictví.

Je poměrně obtížné sestavovat účetní výkazy za organizační složky v mnoha zemích světa, protože se musí respektovat množství různých, nejen účetních, specifik a požadavků daných zemí. Větší potíže ovšem nastávají u externích uživatelů účetních závěrek, protože neznají a nejsou seznámeni s pravidly a účetními soubory, které byly použity k sestavení účetních výkazů různých zemí světa a tudíž se v nich nevyznají a nemohou je porovnat. Proto je nutné, aby individuální národní předpisy, standardy a pravidla byly na určité úrovni harmonizovány.

Harmonizací se rozumí přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí světa do té míry, aby předkládané výkazy byly srovnatelné a také srozumitelné. V jejím průběhu jsou postupně odstraňovány rozdíly plynoucí z národních způsobů zpracovávání účetních transakcí, které se od sebe mohou vzájemně odlišovat. Tyto snahy můžeme zaznamenat v rámci Evropské unie a také v oblasti celosvětové.

V rámci celosvětové harmonizace existují 2 významné soubory standardů účetního výkaznictví, kterými se některé firmy musí řídit, při sestavování svých účetních závěrek. Jedná se o národní účetní standardy USA US GAAP a o mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS.

Významnou tendencí vývoje mezinárodní harmonizace je právě snaha o konvergenci US GAAP a IFRS. I přes určité odlišnosti je možno říci, že oba systémy jsou založeny na podobných principech a požadavcích, jsou tedy srovnatelné, nejsou mezi nimi zásadní rozpory a jejich konvergence je možná. Nejaktuálnější změny se týkají standardů řešící vykazování dle segmentů. S účinností od 1. ledna 2009 se nahrazuje standard IAS 14 – Vykazování dle segmentů standardem IFRS 8 – Provozní segmenty. Právě těmito standardy se budu zabývat ve své práci.

2 Tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice) a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP.

Má se za to, že mezi US GAAP a IFRS neexistuje nějaká propast, ale dá se říci že se vzájemně doplňují. Výkazy sestavené dle IFRS se mohou zdát některým účetním pracovníkům příliš stručné a všeobecné, tak si mohou vzít inspiraci z US GAAP, které jsou velmi podrobné a vyčerpávající. A naopak: účetní ztrácející se v bludišti US GAAP si mohou pomoci nahlédnutím do IFRS, které poskytují obecný a stručný popis. Znalost jednoho systému tak pomáhá porozumět i tomu druhému.

Aplikace IFRS se od US GAAP přece jen v něčem zásadně liší. Protože je US GAAP tvořen pro americké prostředí, je jasné, že právě v tomto prostředí se cítit jako ryba ve vodě. V tomto prostředí má proto veškeré předpoklady pro dobré fungování. To se o aplikaci IFRS říci nedá. Prostředí, do něhož IFRS vstupují, není vždy vhodně připraveno pro jejich přijetí. Pokud mají být IFRS v praxi správně uplatňovány, musí být pro to předem vytvořeny předpoklady především v okolním prostředí.

2.1 US GAAP¹

US GAAP, přestože představují soubor národních účetních standardů USA, jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Příčinou je hlavně ekonomický význam a síla USA, ale i kvalita tohoto systému. Newyorská burza je nejvýznamnější burzou světa a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musí sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US GAAP.

Představují ucelený systém národní regulace účetnictví, jenž není nějak jednoduchý. Je tvořen nejen samotnými standardy finančního účetnictví (již jich bylo vydáno přes 140), ale celou řadou dalších materiálů (např. stanoviska, doporučení, interpretace).

¹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: BOVA Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9

Představují směsici teoreticky rozvíjených postupů a dobrovolně přijímaných praktických pohledů (směrnice, stanoviska, dobrozdání, popisy převažující praktická řešení apod.) směřujících k tomu, aby finanční výkaznictví uspokojilo potřeby podnikání a veřejnosti. Mnohé z těchto zásad přejímá do svého účetnictví řada dalších zemí světa a mnohé z nich nalezneme i v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví.

3 Harmonizace účetnictví v Evropě a ve světě

První snaha o harmonizaci účetnictví v rámci Evropského hospodářského společenství byly završeny přijetím směrnic, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví.

Jedná se o legislativní dokumenty²:

- ♣ 4. směrnice č. 78/660/EEC z 25. července 1978, která je zaměřena na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností. Byla do roku 2000 doplněna ještě o další tři významné směrnice řídící účetnictví.
- ♣ 7. směrnice č. 83/349/EEC z 13. června 1983, která je věnována konsolidované účetní závěrce
- ♣ 8. směrnice č. 84/253/EEC z 10. dubna 1984, která upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek. Směrnice stanovuje minimální podmínky k získání kvalifikace auditora.

V době vzniku kodexu účetní legislativy nebyly ještě harmonizovány prvky, které ovlivňují ekonomické prostředí v Evropském společenství a navíc směrnice jsou výsledkem politických kompromisů, což mělo za následek, že směrnice v oblasti účetnictví obsahují prvky jak kontinentálního přístupu, tak i anglosaského přístupu.

Kontinentální přístup je založen na účetních předpisech daných zákonem vztahujícím se na všechny podnikající subjekty. V rámci tohoto přístupu existuje těsná vazba mezi daněmi a účetnictvím. Naproti tomu anglosaský přístup vychází ze zákona o podniku – konkrétní metodické postupy účetnictví jsou založeny na uzancích a velmi silně je využíváno systému zvykového práva. Oba přístupy se navzájem liší i v oblasti uspořádání účetních výkazů.

Nejvýznamnější směrnicí v oblasti účetnictví je čtvrtá směrnice, která se týká sestavování ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. V této směrnici jsou nejvíce patrné kompromisy mezi kontinentálním a anglosaským přístupem. Kompromisy se projevují jako tzv. právo volby.

² KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: BOVA Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9

Pro čtvrtou směrnici je typické, že obsahuje velký počet variantních řešení, ze kterých si mohou vybrat členské státy, nebo v některých případech přímo podnik, což na jedné straně umožňuje respektovat i specifika a zvyklosti národních systémů zemí, které zabudovávají směrnici do své národní legislativy. Na druhé straně je právo volby omezujícím prvkem pro srovnatelnost účetních informací. Kompromisy ve čtvrté směrnici jsou typické zejména pro oblast struktury a formy účetních výkazů – forma a struktura jsou stanoveny variantně (v případě bilance je možné používat horizontální i vertikální formu, v případě výsledovky lze používat jak druhové, tak účelové členění nákladů).³

Směrnice EU jsou závazné pro všechny členské státy, nemají však charakter právních norem. Realizace je uskutečňována prostřednictvím jejich zapracování do národních úprav členských států. Pro implementaci čtvrté směrnice do národních právních úprav byla při jejích schválení stanovena lhůta dva roky. U většiny členských států tato lhůta nebyla dodržena, neboť rychlost zavádění do národní legislativy byla ovlivněna zejména respektováním bilančních hledisek, politických, společenských a daňově právních aspektů.

Do českých právních předpisů byla částečně implementována prostřednictvím zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, a prostřednictvím novely zákona o účetnictví č. 437/ 2003 Sb., byly do právní úpravy účetnictví v České republice zakomponovány principy pro sestavování účetní závěrky kodifikované v Evropské unii.

I přes výrazně pomalejší postup implementace čtvrté směrnice do národních legislativ, přispěla čtvrtá směrnice významně ke zkvalitnění účetního výkaznictví v zemích EU.

Na druhé straně vyvstal problém v oblasti uznávání účetních výkazů sestavených podle národní účetní legislativy, která se je v souladu se směrnicemi EU, se světovými finančními trhy. Tyto výkazy nesplňovaly jejich požadavky na kvalitu účetního výkaznictví. Pro tento účel musely velké evropské účetní jednotky sestavovat účetní výkazy podle požadavků světových finančních trhů. Na základě této skutečnosti byly vyvíjeny velké tlaky na harmonizaci účetního výkaznictví, která by odrážela zejména požadavky světových finančních trhů.

³ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Evropská komise dospěla k rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvářet nový samostatný systém standardů, když vhodný soubor nadnárodních standardů již byl vytvořen a neustále se zdokonaluje. Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS. Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pouze umožňovala, tato strategie vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských trzích s cennými papíry v souladu s tehdejšími Mezinárodními účetními standardy (IAS). V souladu s touto strategií je rovněž dále doporučováno členským zemím:

- ♣ zabudovávat do národních úprav kompatibilní řešení dané problematiky v IAS/IFRS
- ♣ rozšířit aplikaci IAS/IFRS i na individuální účetní závěrky
- ♣ novelizovat evropské účetní směrnice, zejména v oblastech oceňování

3.1 Přehled nejdůležitějších dokumentů Evropského společenství⁴

Dokumenty Evropského společenství týkající se aplikace IFRS v časové posloupnosti:

- ♣ 27. září 2001 byla vydána Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65, kterou se mění všechny účetní směrnice s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společnosti, bank a jiných finančních institucí. Obsahem směrnice je oceňování finančních nástrojů ve fair value.
- ♣ 19. července 2002 bylo vydáno Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“ – obsahem je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS pro registrované společnosti na burzách cenných papírů a dále možnost rozšíření používání IFRS na neregistrované společnosti a na individuální závěrku v závislosti na národní právní úpravě vedení účetnictví těchto subjektů. V září roku 2002 nabylo toto nařízení účinnosti. V souladu s tímto nařízením mají být nejpozději od roku 2005 sestavovány konsolidované účetní závěrky společností

⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

emitujících veřejně obchodovatelné cenné papíry souladu s IFRS. Společnosti emitující pouze dluhové cenné papíry a společnosti, které již v době před vydáním tohoto nařízení aplikovaly jiné mezinárodně uznávané účetní standardy (zejména se jedná o US GAAP), mohou začít publikovat až od roku 2007

- ♣ Směrnice 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady z 18. června 2003, kterou se upravují Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven – obsahuje rozhodnutí, že 4., 7. a další novelizované účetní směrnice zabezpečují soulad mezi závěrkou sestavenou podle směrnic a podle IFRS.
- ♣ Nařízení ES 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady z 29. září 2003 o přijetí určitých mezinárodních standardů účetního výkaznictví v souladu s Nařízením ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady – nařízení obsahově navazuje na Nařízení o IAS z roku 2001.

K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS. Základním posláním schvalovacího mechanismu je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. Ze zásad schvalovacího mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG a zveřejněny v Úředním věstníku, jsou povinné.

4 Evropská unie a IFRS

V roce 2002 schválila Evropská unie směrnici, podle které mají od roku 2005 všechny kótované společnosti EU sestavující konsolidovanou účetní závěrku postupovat dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Jen ve dvou zvláštních případech mohou členské státy dočasně osvobodit některé společnosti od povinnosti postupovat dle IFRS:

- 1) jedná se o společnosti, které jsou kótované na burze a používají US GAAP,
- 2) společnosti mající pouze veřejně obchodovatelné dlužné cenné papíry.
- 3) alokujeme pořizovací náklady na nabytá aktiva a převzaté závazky

4.1 Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC)⁵

Svoji významnou roli v oblasti harmonizace účetnictví na celosvětové úrovni od poloviny sedmdesátých let hrál Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC). IASC byl založen na bázi dobrovolných pracovníků v roce 1973. Cílem bylo formulovat a zveřejňovat Mezinárodní účetní standardy k využití ve zveřejňovaných účetních závěrkách obchodních společností, propagovat celosvětové přijetí a dodržování IAS a všeobecně se snažit o harmonizaci účetního výkaznictví. Impulsem pro vznik této organizace byl vznik nadnárodních společností a obchodování na světových finančních trzích, což předpokládá srovnatelnost účetních závěrek na nadnárodní úrovni. V roce 1975 byly zveřejněny první dva Mezinárodní účetní standardy IAS 1 a IAS 2.

V roce 2001 navázala na činnost IASC Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), jejímž úkolem bylo vypracovat jednotné, vysoce kvalitní, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy pro účely globálních použití – IAS. Rada je plně odpovědná za tvorbu globálně platných účetních standardů. Od roku 2003 došlo ke změně názvu standardů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), neboť prioritním cílem standardů nejsou metodické postupy účtování. Hlavní důraz je kladen na interpretaci údajů z účetnictví v podobě účetních výkazů.

Čtrnáctičlenná Rada IASB schvaluje nově vytvořené standardy a změny stávajících standardů, zveřejňované návrhy nových standardů i konečnou verzi

⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

Interpretací, pro schválení je vyžadován souhlas minimálně osmi členů IASB. Standardy nejsou vytvořeny pro určité konkrétní prostředí, tím je zajištěn jejich nadnárodní charakter. Soubor standardů je systematicky zkvalitňován, aby zachytil nejlepší přístupy účetní praxe. Při své činnosti rada spolupracuje s tvůrci národních účetních standardů.

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

Směrnice EU v původním znění postupem času zastaraly, proto v současné době probíhá jejich revize s cílem přizpůsobit jejich obsah novým podmínkám v souvislosti s rozšiřováním Evropské unie a v souvislosti s existencí nástroje celosvětové harmonizace účetního výkaznictví – Mezinárodních účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS).

IASC (Výbor pro Mezinárodní účetní standardy) resp. IASB (Rada pro Mezinárodní účetní standardy) vydaly již kolem 47 standardů, které se zabývají podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů. Jejich předností je řešení jednotlivých problémových oblastí na bázi obecných principů, nikoliv na bázi stále se rozšiřujících detailních předpisů. Některé dřívější standardy jsou revidovány, některé rušeny a nahrazovány jinými. Pracovní program IASB zahrnuje vývoj nových standardů, revizi existujících a dává podněty k pracím na dalších projektech.

4.2 Poradní sbor – SAC⁶

Změny po roce 2000 se dotkly i Poradního sboru. Poradní sbor byl jmenován správcí a má v současné době přibližně 45 členů. Posláním Poradního sboru je umožnit nejširší odborné veřejnosti (skupinám i jednotlivcům) dávat návrhy a doporučení pro činnosti IASB. Je zároveň prostředníkem, který informuje IASB o očekávaných dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetních závěrek.

⁶ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

4.3 Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví – IFRIC

Výbor byl jmenován správci nadace IASCF v březnu 2002 a nahradil dosavadní výbor SIC. Jeho úkolem je (stejně jako u předchozího výboru) formou interpretací vytvářet pravidla umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek. IFRIC vydává čtvrtletně informační bulletin „Insight“, který obsahuje aktuální informace o projektech. Správci nadace IASCF mohou zástupcům regulačních institucí umožnit účastnit se jejich zasedání a vyjadřovat svá mínění, ale bez hlasovacího práva. V současné době jsou zvolenými pozorovateli IOSCO – Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry a Evropská komise. Zasedání IFRIS jsou, stejně jako zasedání IASB, většinou veřejnosti přístupná.

4.4 Tvorba standardu obvykle zahrnuje následující kroky⁷:

- ♣ Návrh tématu (projektu) se žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek, zvážení zda je problematiku nutno upravit samostatným standardem, či je-li možno daný problém řešit aplikací obecných zásad a definic v Koncepčním rámci (žádost o posouzení problému podávají odborníci pracující při IASB).
- ♣ Studium národních úprav daného problému a řešení užívaných v praxi
- ♣ Konzultace se SAC o vhodnosti zařazení daného tématu (povinný krok)
- ♣ Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat radě doporučení při řešení projektu.
- ♣ Publikování diskusních materiálů k veřejnému připomínkování
- ♣ Publikování Zveřejněného návrhu, který muselo schválit nejméně osm členů rady, k veřejnému připomínkování (povinný krok)
- ♣ Publikování Zdůvodnění závěrů v rámci Zveřejněného návrhu
- ♣ Posouzení připomínek ke Zveřejněnému návrhu obdržených ve stanovené lhůtě
- ♣ Uskutečnění veřejného slyšení či testů v praxi, pokud se budou jevit jako účelné.
- ♣ Schválení standardu nejméně osmi hlasy (povinný krok)
- ♣ Publikování zdůvodnění závěrů v rámci Standardu

V rámci obdobného procesu s některými zjednodušeními jsou vytvářeny a schvalovány také interpretace IFRIC.

⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

Z uvedených kroků vyplývá, že proces tvorby nebo úpravy jednotlivých standardů a interpretací je veřejnou záležitostí, což je velkou předností tohoto systému. Odborná veřejnost zde může vyslovit své názory a připomínky na vznikající dokumenty.

4.5 Struktura obsahu jednotlivých standardů

Jednotlivé standardy obvykle zachovávají následující formální strukturu.

Obsah

Úvod – obsahující základní shrnutí důvodů pro vydání standardu a hlavních východisek (jedná se v podstatě o velice stručné shrnutí obsahu)

Text standardu obvykle obsahuje (v závislosti na předmětu standardu) následující části:

- ♣ cíl
- ♣ rozsah působnosti
- ♣ výchozí definice (ve standardech IFRS jsou definice uvedeny v rámci dodatků)
- ♣ pravidla rozpoznání vykládaného prvku či transakce světového účetnictví
- ♣ oceňování v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni
- ♣ zveřejnění – v této části specifikují standardy své požadavky na zveřejnění informací týkajících se daného tématu v účetní závěrce
- ♣ datum účinnosti

Dodatky, které obsahují například ilustrační příklady, aplikační poznámky či příručku

Zdůvodnění závěrů – studium příkladů a zejména zdůvodnění závěrů umožní lepší pochopení standardu, často obsahuje základní body, o kterých probíhala diskuse při tvorbě a schvalování standardu a vysvětlení důvodů, proč bylo určité řešení přijato

Implementační příručka – je obsažena jen u některých standardů

Tabulkový přehled změn provedených ve standardu – došlo-li ke změnám standardu od posledního vydání

5 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Komplex IFRS je určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku – tedy pro podnikatelské subjekty. O významu tohoto systému standardů pro Českou republiku není pochyb. Uplatnění souboru standardů IFRS vyžaduje Evropská Unie pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry, tyto společnosti jsou od roku 2005 povinny sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Požadavek Evropské unie se odrazil i v českých účetních předpisech, v roce 2004 vstoupil v platnost odstavec 9 paragraphu 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanovil pro obchodní společnosti emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem Evropských společenství. Dále vstoupil v platnost § 23a zákona o účetnictví, který nařizuje konsolidujícím účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro sestavení konsolidované účetní závěrky a při vyhotovení výroční zprávy. Rovněž národní úprava českého účetnictví postupně vstřebává řadu prvků obsažených v IFRS a dá se předpokládat, že tento proces bude v budoucnu nadále pokračovat.

IAS/IFRS je systém finančního reportování a není účetním systémem. Účetní systém je takový systém, který uvádí postupy, jak by mělo být účtováno. Reportovací systémy jsou naopak takové systémy, které upravují o čem, jakou formou budou účetní výkazy informovat jejich uživatele.

IAS/IFRS jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví. Do roku 2002 byly jednotlivé standardy vydávány pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS). Od roku 2003 jsou vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Číslování této řady nenavazuje na IAS, stávající IAS zůstávají v platnosti do té doby, než budou případně v budoucnu aktualizovány nebo nahrazeny novými IFRS. Kromě standardů jsou vydávány též takzvané interpretace, které mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétního

standardu. Interpretace také reagují na nově vzniklé společnosti, které nejsou ve standardech řešeny.

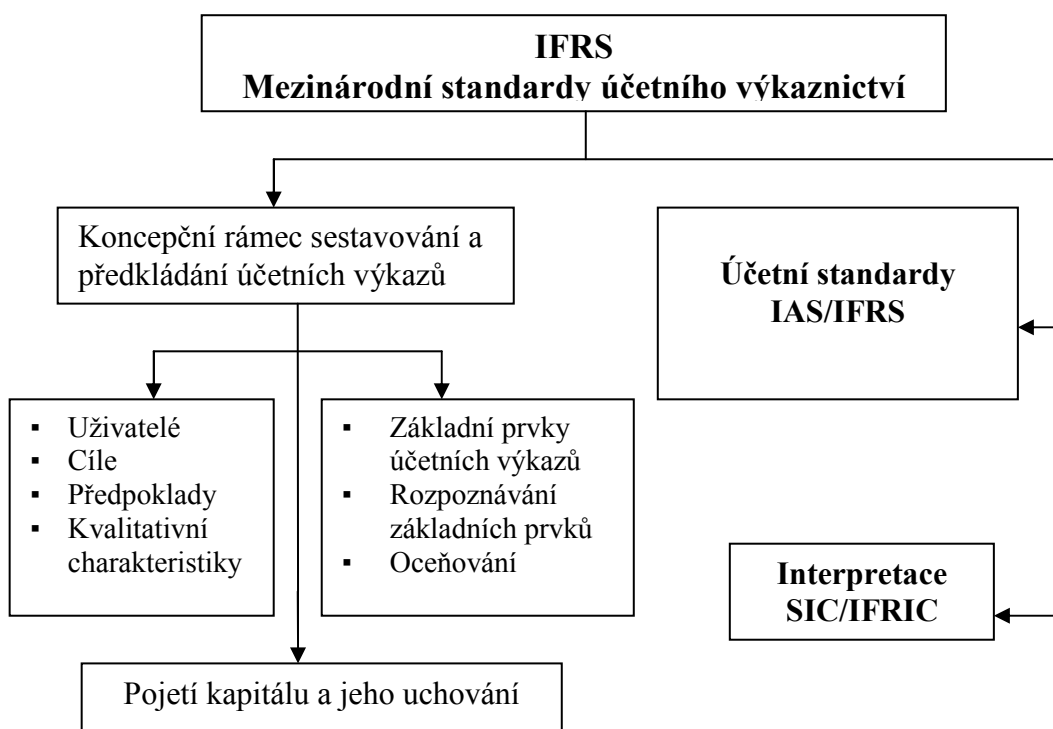
Struktura IFRS⁸

Struktura IFRS je následující:

- ♣ úvod
- ♣ předmluva k výkladu standardů
- ♣ koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů
- ♣ účetní standardy (IAS/IFRS)
- ♣ interpretace standardů (SIC/IFRIC)

Vedle toho ucelený soubor IFRS obsahuje ještě Významový slovník, Historii vývoje IFRS a v posledních letech nově zařazené Zdůvodnění závěrů (některých standardů) a Implementační příručku.

Struktura mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)⁹



⁸ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9

⁹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům.* Praha: BOVA Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9

5.1 Úvod

V Úvodu je definován účel IASB (Rada pro Mezinárodní účetní standardy), Rada a řídicí orgány Rady, pracovní postupy IASB při tvorbě IFRS a stanovy nadace Rady pro IFRS.

Z hlavní účel IASB je považováno vytvoření ucelené sady vysoce kvalitních a globálně platných účetních standardů, které jsou nezbytné pro získání transparentních a srovnatelných informací z účetních závěrek.

IASB má čtrnáct členů (členové mají různorodé profesní zkušenosti a kontakty po celém světě), je zodpovědná za tvorbu účetních standardů. Podmínkou pro členství v Radě je odborná způsobilost. Je přesně stanovena profesní struktura členů IASB (auditoři, uživatelé účetní závěrky, akademická obec). V Radě nesmí převažovat žádné skupinové nebo zeměpisné zájmy.

Poradní sbor IASB (SAC) je prostředkem, který umožňuje dalším skupinám a jednotlivcům podávat návrhy a doporučení. Poradní sbor se schází minimálně třikrát ročně. Hlavními cíli jsou:

- ♣ poskytovat Radě doporučení týkající se priorit práce Rady
- ♣ informovat Radu o dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetních závěrek
- ♣ podávat další případná doporučení

Výbor pro interpretace Mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) slouží k tvorbě a zdokonalování standardů účetního výkaznictví. Úkolem IFRIC je včasná tvorba pravidel, která budou reagovat na nové účetní problémy, které nejsou ošetřeny přímo ve standardech, a to s cílem, aby nedošlo k nevhodné nebo kontraverzní interpretaci.

5.2 Předmluva k IFRS¹⁰

Cílem předmluvy je stanovení úkolů a pracovních postupů IASB, vysvětlení předmětu, závaznosti a účinnosti IFRS. Za hlavní úkoly IASB jsou považovány následující:

¹⁰ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9

- ♣ vytvoření celosvětově dodržovaných a vymahatelných účetních standardů, které budou sloužit k tomu, aby v předkládaných účetních výkazech byly prezentovány kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování,
- ♣ prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů,
- ♣ aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení.

IFRS byly vytvořeny přednostně pro aplikaci na obecnou účetní závěrku účetních jednotek zřízených za účelem vytváření zisku (podnikatelé, pojišťovny, banky), aplikace IFRS je vhodná i na státní podniky.

Pracovní postupy při vytváření IFRS jsou procesy s mezinárodním rozměrem. Do těchto procesů jsou zapojeni účetní, finanční analytici i ostatní uživatelé účetních výkazů, burzy, regulační a právní instituce, akademičtí pracovníci z celého světa. Práce na projektech IASB má svůj stanovený minimální postup, který je předepsán stanovami Nadace IASB:

- ♣ konzultace s Poradním sborem (SAC) o vhodnosti zařazení tématu do agendy Rady,
- ♣ publikování Zveřejněného návrhu k veřejnému připomínkování,
- ♣ posouzení veškerých připomínek obdržených ve lhůtě stanovené pro připomínky k diskusnímu materiálu a ke Zveřejněnému návrhu,
- ♣ schválení standardu minimálně osmi hlasy členů IASB, při publikaci standardu musí být zveřejněny i nesouhlasné názory.

Jednotlivé schválené IFRS jsou účinné od data, které je uvedeno v příslušném standardu nebo jeho novele; ve většině standardů je umožněna i dřívější aplikace. Nové nebo novelizované standardy obsahují přechodná ustanovení, ve kterých je řešena zpětná aplikace příslušného standardu.

5.3 Koncepční rámec

Podrobněji rozebráno v rámci 6 kapitoly.

5.4 Účetní standardy IAS/IFRS

Seznam platných standardů IAS/IFRS

(platný k 31. 12. 2008)

Označení	Název standardu
IFRS 1	První přijetí IFRS
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změna v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 14	Vykazování podle segmentů <i>(zrušen s účinností od 1. 1. 2009)</i>
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 kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná a separátní účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 30	Zveřejňování účetních závěrek bank a podobných finančních institucí
IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitimní účetní závěrka
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

5.5 Interpretace standardů SIC/IFRIC¹¹

Přehled interpretací SIC/IFRIC (platný k 31. 12. 2008)	
IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje
IFRIC 3	Emisní práva - zrušen 2005
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing
IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí
IFRIC 6	Závazky vzniklé z účasti na specifických trzích – odpad (likvidace odpadu) z elektrických a elektronických zařízení
IFRIC 7	Aplikace přístupu přepracování podle IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IFRIC 8	Rozsah působnosti IFRS 2
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů
IFRIC 10	Mezitimní účetní výkaznictví a snížení hodnoty pasiv
IFRIC 11	IFRS 2
IFRIC 12	Ujednání o poskytování licencovaných služeb
IFRIC 13	Zákaznické věrnostní programy
IFRIC 14	IAS 19 - Limit aktiva definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich interakce
SIC 07	Zavedení eura
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC 12	Konsolidace - jednotky zvláštního určení
SIC 13	Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků
SIC 15	Operativní nájmy - pobídky
SIC 21	Daně ze zisku - zpětná ziskatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv
SIC 25	Daně ze zisku - změny v daňovém statusu podniku nebo jeho akcionářů
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
SIC 29	Zveřejňování - ujednání o poskytování licenčních služeb
SIC 31	Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby

¹¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

6 Koncepční rámec

Koncepční rámec – základní východisko Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byl schválen Radou výboru IASC v dubnu 1989 a radou IASB přijat v dubnu 2001. Je základním teoretickým východiskem IFRS a základem pro pochopení IAS/IFRS – souhrn obecně platných principů, ze kterých vycházejí mezinárodní účetní standardy¹²:

- ♣ vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky,
- ♣ přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS,
- ♣ je východiskem při tvorbě úsudků při řešení různých účetních problémů,
- ♣ nemá přednost před IAS/IFRS – neruší ani nezakazuje žádný IAS/IFRS

Cíl Koncepčního rámce:

- ♣ vytvořit předpoklady pro pojmové sjednocení výrazů, které jsou podstatné pro vyjádření předmětu účetnictví a pro pochopení obsahu a vypovídací schopnosti účetní závěrky
- ♣ vytvořit rámec pro obsahové vymezení pojmů, pro způsob ocenění,
- ♣ postupně budovat podmínky pro harmonizaci právních předpisů a standardů různých zemí,
- ♣ pomáhat auditorům při vytváření názoru,
- ♣ pomáhat uživatelům při interpretaci údajů účetní závěrky.

Základní struktura Koncepčního rámce¹³:

- ♣ účel a působnost
- ♣ uživatelé účetní závěrky a informační potřeby
- ♣ finanční pozice, výkonnost a změny ve finanční pozici
- ♣ základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky
- ♣ kvalitativní charakteristiky účetní závěrky
- ♣ vykazování a oceňování základních prvků účetní závěrky
- ♣ pojetí vlastního kapitálu a jeho uchování

¹² BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9

¹³ HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0

Základním účelem Konceptního rámce je pomáhat Radě při vývoji budoucích standardů a při přezkoumávání stávajících standardů, při prosazování harmonizace právních předpisů, účetních standardů a postupů, které se vztahují k předkládání účetní závěrky, pomáhat národním účetním institucím, které odpovídají za proces tvorby národních účetních standardů, při vytváření národních účetních standardů, pomáhat těm, kteří odpovídají za zpracování účetní závěrky, pomáhat auditorům při vytváření názoru, zda účetní závěrka je v souladu s IAS/IFRS, pomáhat uživatelům účetní závěrky při interpretaci informací obsažených v účetní závěrce.

6.1 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Konceptní rámec IFRS není účetním standardem, nedefinuje tedy konkrétní účetní postupy, ale představuje ucelený teoretický základ. Primárně se vztahuje na vykazování a účetní závěrku. Obsahuje principy, které poskytují základ pro tvorbu účetních standardů a pro případy, kdy při přípravě účetních závěrek nejsou k dispozici konkrétní pravidla. Jsou v něm vymezeny základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky:

- ♣ **Akruální princip** – hospodářské operace jsou zachyceny do období se kterým časově a věcně souvisejí, nikoliv v době, kdy dojde k pohybu peněžních prostředků, vyvolává tedy potřebu časového rozlišení výdajů a příjmů, tvorby dohadných položek a rezerv. Hospodářský výsledek zjištěný na akruální bázi je vyčíslen jako rozdíl výnosů a nákladů a lépe odráží výkonnost podniku v daném účetním období, než výsledek zjištěný na základě peněžní báze – rozdíl příjmů a výdajů. Proto je akruální báze celosvětově uznávaným a přijímaným východiskem podvojného účetnictví.
- ♣ **Předpoklad neomezeného trvání podniku** – při procesu měření a hodnocení ekonomických jevů je třeba vycházet z předpokladu, že podnik bude ve svých aktivitách nadále pokračovat, že neuvažuje o ukončení činnosti, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti. Vedení účetní jednotky musí při přípravě účetní závěrky objektivně posoudit, zda je tento předpoklad zachován. Pokud má vedení jednotky pochybnosti o dalším trvání podniku, je tuto skutečnost povinno zveřejnit. Jestliže předpoklad není splněn, účetní závěrka musí být sestavená v souladu s touto skutečností. Podnik musí

zveřejnit v účetní závěrce, že předpoklad trvání podniku není splněn a uvede důvody vedoucí k pravděpodobnému ukončení činnosti podniku.

V Koncepčním rámci jsou rovněž vymezeny kvalitativní vlastnosti účetních informací¹⁴:

- ♣ **Srozumitelnost** – je žádoucí prezentovat účetní informace bez zbytečných složitostí, jasně a v logickém sledu.
- ♣ **Relevance** – je dána povahou a věcným obsahem informace. V některých případech sama povaha informace je postačující pro její podstatnost, v jiných případech závažnost věcného obsahu závisí na velikosti vykazované položky. Informace je relevantní jestliže by její opomenutí nebo zkreslení vedlo k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů.
- ♣ **Významnost** – informace je významná, pokud by její opomenutí nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby, která může vzniknout.
- ♣ **Spolehlivost** – informace je spolehlivá, jestliže neobsahuje věcné chyby a pravdivě vyjadřuje skutečnost. Pro spolehlivost jsou důležité následující předpoklady:
 - *důvěryhodné zobrazení* – informace musí pravdivě a věrně zobrazovat transakce a ostatní události
 - *převaha obsahu nad formou* – je nezbytné brát v úvahu obsah a ekonomickou realitu a nikoliv pouze právní formu
 - *nestrannost* – účetní závěrka není nestranná, pokud výběrem nebo uváděním informací ovlivňuje rozhodování nebo úsudek tak, aby se dosáhlo předem stanoveného výsledku nebo závěru
 - *opatrnost* – rozumí se tím určitý stupeň obezřetnosti při posuzování, které je třeba provádět při odhadech v nejistých podmínkách (aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat, závazky a náklady podhodnocovat)
 - *úplnost* – pro hodnocení významnosti je důležitá relace významnosti informace a náklady na její získání; pro dodržení úplnosti nesmí opomenutí nebo neposkytnutí informace vést ke skutečnosti, že by způsobila, že informace účetní závěrky budou matoucí nebo klamně.

¹⁴ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví : světový koncept IFRS/IAS*. Praha: BOVA Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7

- ♣ **Srovnatelnost** – požadavek, aby stejné hospodářské operace uskutečňované v různých podnicích byly zachycovány shodně.
- ♣ **Pravdivý a věrný obraz** – respektováním základních kvalitativních charakteristik účetních informací a příslušných standardů lze docílit pravdivého a věrného zobrazení.

Aby informace účetní závěrky byly relevantní a spolehlivé, musí rovněž splňovat následující kritéria:

- ♣ **včasnost** – pokud jsou informace vykázány příliš pozdě mohou ztratit svoji relevanci,
- ♣ **rovnováha mezi přínosy a náklady** – je zásadním omezením; informační přínos by měl být vždy větší než náklady na získání informací,
- ♣ **rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami** – vhodné je dosáhnout rovnováhy mezi charakteristikami tak, aby byl splněn cíl účetní závěrky.

Podnik se může odchýlit od IFRS pouze ve výjimečných případech, a to v případech, kdy by postup dle IFRS zkresloval věrný obraz účetnictví a byl v rozporu s Koncepčním rámcem. V takové situaci je nutno zveřejnit:

- ♣ že vedení podniku došlo k závěru, že účetní závěrka věrně prezentuje finanční pozici, výkonnost a peněžní toky podniku,
- ♣ že bylo dosaženo shody s IFRS ve všech významných stránkách s výjimkou standardu, od kterého se podnik odchýlil s cílem věrného zobrazení,
- ♣ standard, který nebyl dodržen, podstatu odklonu včetně řešení, které požaduje standard, důvod odklonu a přijaté řešení,
- ♣ finanční dopad.

Pokud pro danou oblast neexistuje konkrétní standard nebo interpretace, je ponecháno řešení na vedení podniku, které pro řešení problému musí vzít v úvahu:

- ♣ ustanovení standardu a interpretace, který se zabývá podobnou problematikou,
- ♣ Koncepční rámec IFRS,
- ♣ pravidla stanovená jinými orgány, které vydávají podobné účetní standardy, např. FASB (US GAAP), účetní literatura a praktiky zavedené v oboru.

6.2 *Uživatelé účetní závěrky, cíle a součásti účetní závěrky*

6.2.1 *Uživatelé účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS¹⁵*

Koncepční rámec vychází z vymezení uživatelů účetní závěrky a jejich informačních potřeb.

Účetní závěrka je určena zejména:

- ♣ současným i potenciálním investorům – informace potřebují pro rozhodování o finančním investování,
- ♣ zaměstnancům – mají zájem o informacích o stabilitě a ziskovosti svých zaměstnavatelů, informacích pro zhodnocení schopnosti zaměstnavatele poskytovat zaměstnancům nadstandardní odměny, penzijní požitky,
- ♣ poskytovatelům výpůjčního kapitálu – požadují informace o schopnosti podniku včas splácet svoje závazky plynoucí z přijatých půjček,
- ♣ dodavatelům a jiným obchodním věřitelům – mají zájem o informace o schopnosti podniků dostát svým závazkům včas,
- ♣ zákazníkům – měli by mít informace týkající se možného vývoje podniku do budoucna, a to zvláště v případech, kdy jsou na činnosti podniku závislí,
- ♣ vládám a jejím orgánům – mohou potřebovat informace o činnosti účetních jednotek pro statistické účely; v některých státech slouží informace poskytované prostřednictvím finančních výkazů sestavených dle IFRS pro daňové účely
- ♣ veřejnosti – informace o účetní jednotce mohou sloužit k získání přehledu o trendech a vývojových tendencích v prosperitě účetní jednotky, nebo také o ekologických záležitostech firmy.

Příklad:

Na jednom geografickém území působí dva různé podnikatelské subjekty:

- obchodní banka
- zemědělská akciová společnost

Určitě nejdůležitější uživatele účetních závěrek výše uvedených společností.

Řešení:

Obchodní banka

- Česká národní banka, vláda, akcionáři, burzy cenných papírů, zaměstnanci.

¹⁵ HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0

Zemědělská akciová společnost

- obchodní banky, leasingové společnosti, komoditní burzy, akcionáři, zaměstnanci.

Hlavní odpovědnost za zpracování a předkládání účetní závěrky má management účetní jednotky. Informace z účetní závěrky zobrazují výsledky činnosti managementu a míru odpovědnosti managementu při správě svěřeného majetku. Tyto informace rovněž mohou sloužit vedení podniku jako doplňkové informace k informacím poskytovaným prostřednictvím manažerského účetnictví v podniku.

Ekonomická rozhodnutí, která uživatelé informací účetní závěrky provádějí, jsou založena na vyhodnocení schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, na jejich časovém rozvržení a na jistotě jejich vytváření. Pro hodnocení uvedené schopnosti jsou pro uživatele nezbytné informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Informace o finanční pozici jsou především uváděny ve výkazu o finanční pozici (dříve rozvaha). Tyto informace uživatelé využívají především pro předvídaní výpůjčních potřeb podniku do budoucna, pro úvahy o schopnosti podniku včas platit svoje závazky. Informace o výkonnosti podniku jsou poskytovány prostřednictvím výsledovky a jsou využívány pro zhodnocení potenciálních změn ve struktuře ekonomických zdrojů, které bude podnik v budoucnu pravděpodobně využívat, a pro úvahy o efektivnosti, se kterou by účetní jednotky mohla využívat dodatečné zdroje.

Koncepční rámec IFRS stanovuje základní prvky účetní závěrky. Základními prvky, které se přímo vztahují k vyjádření finanční pozice v rozvaze, jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál. Základními prvky, které se přímo vztahují k měření výkonnosti ve výsledovce, jsou výnosy a náklady. Pro vyjádření určité položky v rozvaze nebo výsledovce je nutno, aby příslušná položka splňovala definici základního prvku účetní závěrky:

- ♣ je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou poplyne do účetní jednotky nebo z ní odplyne,
- ♣ položku lze ocenit náklady pořízení nebo hodnotou, kterou lze spolehlivě měřit.

6.2.2 Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je informovat uživatele účetní závěrky o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Uživatelé hodnotí schopnost podniku

generovat peněžní prostředky s potřebnou jistotou i rozložením v čase, protože podnik musí hradit své splatné závazky a vytvářet zisk, který rozděljuje vlastníkům. Ke zhodnocení finanční pozice jsou potřeba informace o současné i minulé struktuře pasív, likviditě, solventnosti, i o schopnosti podniku přizpůsobit se pružně změnám ekonomické reality. Účetní závěrka, která zachycuje, jak podnik dokáže optimalizovat strukturu svých zdrojů, vytvářet zisk a racionálně řídit peněžní toky, poskytuje zároveň informace důležité k odhadům budoucího vývoje podniku.

Informace o výkonnosti a ziskovosti se využívají k odhadnutí možného vývoje struktury a velikosti zdrojů, které bude podnik využívat v budoucnu. Důležité jsou zejména informace o kolísání výkonnosti. Tyto informace jsou obsaženy zejména ve výsledovce, respektive ve výkazu o úplném výsledku hospodaření.

Informace o finanční pozici (zejména v rozvaze) pomohou odpovědět na otázky, jaké budou budoucí potřeby cizích zdrojů (úvěrů), ale i jak bude podnik úspěšný v jejich získávání; lze též odhadnout, jaký bude budoucí vývoj zisku a peněžních toků. Informace o změnách ve finanční pozici (z výkazu o peněžních tocích) umožňují uživateli zhodnotit schopnost podniku vytvářet peníze a kvantifikovat potřeby podniku při využití těchto peněžních toků.

Účetní závěrka by měla být pravdivým a věrným zobrazením finanční pozice, výkonnosti a změn ve finanční pozici podniku. Respektování zásad uvedených v koncepčním rámci a v jednotlivých účetních standardech by mělo k tomuto cíli vést.

6.2.3 Součásti účetní závěrky¹⁶

Základními komponentami účetní závěrky jsou:

- ♣ rozvaha – nové označení tohoto výkazu je (v souladu se změnou IAS 1 – Sestavování a zveřejnění účetní závěrky v září 2007) výkaz o změnách ve finanční pozici
- ♣ výkaz o úplném výsledku hospodaření, případně samostatně prezentovaná výsledovka
- ♣ výkaz o změnách vlastního kapitálu
- ♣ výkaz o peněžních tocích
- ♣ přílohu vysvětlující účetní pravidla a další komentáře.

¹⁶ HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0

Kromě účetní závěrky účetní jednotky často předkládají zprávu vedení podniku, která vysvětluje hlavní aspekty ovlivňující vývoj výkonnosti a finanční pozice účetní jednotky. V rámci zprávy o vedení podniku jsou podávány širší informace týkající se například řízení rizik, investiční politiky, změn podmínek působení podniku; jejichž účelem je doplnit informace uvedené v účetní závěrce a umožnit uživatelům zkvalitnění hodnocení účetní jednotky a odhad jejího budoucího vývoje. Mezi další výkazy prezentované účetními jednotkami mimo účetní závěrku patří například environmentální výkazy, výkazy o přidané hodnotě. Tyto výkazy však nejsou předmětem úpravy IFRS.

IFRS definují měnu vykazování jako měnu používanou ve významném rozsahu při provozu podniku nebo měnu, která má na podnik významný dopad.

Podnik si může vybrat, zda sestaví svou účetní závěrku v jiné měně, než je měna vykazování. Metoda převodu z měny vykazování na jinou měnu stanoví převod všech položek rozvahy mimo nerozdělený zisk kurzem platným k rozvahovému dni. Nerozdělený zisk a všechny položky výkazu zisku a ztráty jsou přepočítány skutečnými kurzy k datu transakcí nebo, z praktických důvodů, průměrnými kurzy.

6.3 Definice a zachycení základních prvků účetní závěrky¹⁷

Základními prvky účetní závěrky jsou:

- prvky vztahující se k vyjádření finanční pozice:
 - o aktiva;
 - o závazky;
 - o vlastní kapitál;
- prvky vztahující se k výkonnosti (k zisku, jako užívaným měřítkem výkonnosti):
 - o náklady;
 - o výnosy.

6.3.1 Definice aktiva

Aktivum využívané podnikem má tyto znaky:

- ♣ jeho existence je výsledkem minulých skutečností;
- ♣ očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch.

¹⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

Definice aktiva vymezuje jeho základní rysy. Aby bylo možno aktivum vykázat v rozvaze (rozvahové aktivum), musí být splněny následující podmínky:

- ♣ budoucí ekonomický prospěch poplyne do podniku s dostatečnou jistotou;
- ♣ spolehlivá ocenitelnost.

Budoucím ekonomickým prospěchem obsaženým v aktivu se rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů od podniku. Podnik obvykle používá svá aktiva k výrobě výrobků nebo k poskytování služeb, za které jsou zákazníci ochotni zaplatit a tím přispívat k toku peněz do podniku. Budoucí ekonomický prospěch obsažený v aktivu může plynout podniku řadou způsobů. Aktivum například může být použito samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy při výrobě výrobků nebo poskytování služeb, směněno za jiná aktiva, použito k vypořádání závazku, nebo rozděleno mezi vlastníky podniku.

Náklad na pořízení aktiva není uznán a vykázán v rozvaze jako aktivum, pokud není pravděpodobné, že přinese podniku ekonomický prospěch po ukončení běžného účetního období. Takovou transakci je třeba vyjádřit naopak jako náklady a vykázat ji ve výsledovce.

Důležitou podmínkou pravděpodobnosti budoucího ekonomického prospěchu z aktiva je jistota, že podniku bude moci prospěch z aktiva přisvojit.

Pro existenci aktiva není podstatná forma. Mají různou formu – hmotnou (například pozemky, budovy a zařízení) i nehmotnou (například patenty a autorská práva, která jsou aktivy, pokud se očekává, že z nich bude podniku plynout budoucí ekonomický prospěch, a pokud jsou podnikem kontrolována).

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

Aktiva jsou výsledkem minulých transakcí nebo jiných minulých skutečností. Podniky běžně získávají aktiva nákupem nebo vlastní činností. K nárůstu aktiv mohou vést ale i jiné transakce nebo skutečnosti. Očekávané transakce nebo skutečnosti však samy o sobě nevedou ke vzniku aktiva (třeba úmysl aktivum nakoupit). Koncepční rámec upozorňuje, že pokud podnik vynaloží určité prostředky, automaticky to neznamená, že došlo k pořízení aktiva. Pořízená složka majetku podniku musí splňovat definici aktiva. Podobně to, že nebyly vynaloženy žádné prostředky, neznamená, že by konkrétní majetková složka nesplňovala definici rozvahového aktiva. Definici aktiva mohou naplňovat například položky, které byly podniku darovány, či které podnik

získal v rámci dotace. Aktivem mohou být i podniku bezplatně předělené – výrobní kvóty.

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

Příklad:

Společnost Ciceron, a. s. má najatý nákladní automobil Liaz formou finančního leasingu. V této společnosti je také zaměstnán pracovník, který dohlíží na provádění hlavní podnikatelské činnosti.

Určete zda je možné dle Koncepčního rámce IAS/IFRS chápat jako aktivum

- a) nákladní automobil (pro nájemce)
- b) vedoucího pracovníka.

Řešení:

- a) nákladní automobil

Ano, je aktivem – přináší ekonomické užitky; je výsledkem minulé události (uzavření leasingové smlouvy); nájemce má kontrolu nad tímto aktivem (rozhoduje o jeho využití); lze ho spolehlivě ocenit (na základě leasingové smlouvy).

- b) vedoucí pracovník

Ne, není aktivem – přináší ekonomické užitky; je výsledkem minulé události (uzavření pracovní smlouvy); zaměstnavatel má právo kontroly nad zaměstnancem, avšak pouze omezené (rozhoduje o jeho pracovní náplni, ale nezabrání zaměstnanci rozvázat s ním pracovní poměr); nelze ho spolehlivě ocenit.

6.3.2 Definice závazku

Závazek je současnou povinností:

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

Závazek je uznán a vykázán v rozvaze:

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

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

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

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

6.3.3 Vlastní kapitál

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

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

Důležitou součástí vlastního kapitálu je hospodářských výsledek (zisk/ztráta) dosažený za běžné období, vyčíslený jako rozdíl výnosů a nákladů.

6.3.4 Výnosy a náklady

a) Výnosy (*Income*)¹⁸

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

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

Income (předpokládáný jako výnos) se skládá z:

- ♣ *revenue*,
- ♣ *gains*.

Termínem *revenues* (předpokládaným jako výnosy) jsou označovány výnosy z běžných činností:

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

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

- ♣ dlouhodobých aktiv včetně investic,
- ♣ krátkodobých aktiv – například zásob materiálu

¹⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

- ♣ kurzové rozdíly.

Ne všechny přínosy dosažené podnikem však ovlivní hospodářský výsledek. Jako gains (přínosy) jsou označovány např. i výsledky z přecenění aktiv směrem nahoru (zisk z držby aktiv). Jednotlivé standardy, které umožňují zvýšení účetní hodnoty aktiv, určují, zda se tyto rozdíly budou účtovat rozvahově či výsledkově. Rozvahové zachycení výsledků z přecenění představuje opatrnější přístup, protože zabraňuje vykázání nerealizovaných zisků.

b) *Náklady (Expenses)*¹⁹

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

- ♣ náklady vznikající z běžných činností (pravidelných, normálních opakujících se činností)
- ♣ losses – újmy, častěji však v češtině překládané jako ztráty, které jsou opakem přínosů gains.

Expenses i losses jsou náklady ovlivňující v běžném účetním období hospodářský výsledek, tedy náklady „procházející“ výsledovkou (v případě, že jsou zachycovány nevýsledkově – rozvahovým způsobem – stávají se součástí ostatních částí úplného výsledku hospodaření), a nikoliv náklady na pořízení aktiv, které jsou v angličtině označovány termínem cost.

Pro jasné odlišení obou případů budu v dalším textu používat termín náklady výsledku pro expenses i losses, které jsou zúčtovány k tíži hospodářského výsledku v běžném období.

6.4 ***Oceňování podle Koncepčního rámce***

Oceňování je metodickým prvkem, který zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Účetní systém musí vycházet z toho, že realizace tohoto

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

metodického prvku v praxi je možná – což podstatě znamená vycházet ze schopnosti peněžní jednotky být pevným měřítkem hodnoty.

Pro přijatý způsob oceňování je důležité, zda je splněn předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti. Je-li známo, že podnik v budoucnu ukončí svoji činnost, přístup k oceňování bude jiný než v případě, že podnik bude nadále fungovat.

V Koncepčním rámci jsou definovány následující oceňovací báze²⁰ pro sestavení účetní závěrky:

- ♣ historické náklady (ceny)
- ♣ běžná cena
- ♣ realizovaná (vypořádací hodnota)
- ♣ současná hodnota

a) Historické náklady

Představují ocenění aktiv na úrovni nákladů vynaložených při jejich pořízení (pořizovacích cen), nebo ocenění v přiměřené hodnotě, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení (při bezúplatném pořízení). Závazky se oceňují v částce peněz, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.

b) Běžná cena

Je bází, při níž jsou aktiva oceněna na úrovni peněžních prostředků, které by musely být zaplacený, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době (přesněji jako reprodukční cena či cena obnovy). Uvedené ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku – kupce, který hodlá majetek obnovit (znovu pořídit). Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byl nutná k vypořádání závazku v současnosti.

c) Realizovatelná (vypořádací hodnota)

Zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení. Toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku – prodejce, který hodlá majetek prodat. Závazky se oceňují ve vypořádacích hodnotách – v nediskontovaných částkách peněz, které bude třeba podle očekávání vynaložit k úhradě závazků v běžném podnikání.

²⁰ DVORÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

d) Současná hodnota

Oceňovací přístup, při němž jsou aktiva oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.

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

Oceňovací báze lze rozdělit na:

1. ocenění vycházející z minulosti (historické náklady), které jsou tradičně přijímanou a užívanou oceňovací bází;
2. ocenění odrážející současný stav cen na trhu (běžná resp. reprodukční cena, realizovatelná hodnota);
3. ocenění „hledící“ do budoucnosti – současná hodnota budoucích čistých peněžních příjmů, které z aktiva poplynou, nebo které odplynou při vypořádání závazku.

Je jasné, že ocenění současnou hodnotou koresponduje nejlépe s definicí aktiva coby očekávaného užitku, jeho provedení je však zároveň obtížné a zřejmě v řadě případů málo spolehlivé (vyjma ocenění pohledávek a závazků). Pro ocenění pohledávek a závazků je ocenění současnou hodnotou běžně používáno.

6.4.1 Historická cena

Za nejvíce užívanou cenu považují IAS/IFRS historickou cenu²¹.

Oceňování na základě historické ceny je založeno na výši nákladů spojených s pořízením aktiva a na dalším setrvání na bázi těchto cen. Historické ceny vychází z pořizovacích nákladů. Tato oceňovací báze je rovněž označována termínem historické náklady.

Výhodou tohoto přístupu je průkaznost, poměrně snadná realizovatelnost a ve vysoké míře eliminace průniku subjektivních vlivů do oceňování. Míra uplatnění uvedených vlastností však závisí na způsobu, jakým bylo aktivum pořízeno.

²¹ DVORÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

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

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

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

Historická cena je snižována:

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

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

Snížení historické ceny je promítáno do nákladů, pokud pominou důvody pro snížení hodnoty (např. tržní hodnota aktiva se zvýší), dochází zpětně ke zvýšení účetního ocenění – maximálně však do výše původních pořizovacích nákladů. Toto zpětné zvýšení hodnoty aktiv, které umožňují IFRS je jedním z bodů, ve kterých se IFRS odlišují od US GAAP, které zpětné zvýšení hodnoty aktiv při jejich ocenění

historickou cenou konzervativně odmítají. Praktický účetní přístup, který umožní jednoduchou realizaci snížení hodnoty aktiva i jejich zpětné zvýšení využívá k zachycení snižování, resp. zpětného zvyšování hodnoty vedlejších účtů opravných (účty opravných položek k jednotlivým syntetickým účtům s patřičným analytickým rozčleněním).

7 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS v České republice

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Regulovaným trhem se v České republice rozumí Burza cenných papírů (všechny trhy) a RM systém (pouze oficiální trh).

Tyto účetní jednotky mají povinnost podle IFRS účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy, a to od prvního účetního období po vstupu České republiky do EU, tedy od 1. května 2004.

Konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů, si mohou zvolit, zda sestaví konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy podle IFRS či podle českých účetních standardů.

Podle současné legislativy nemohou účetní jednotky, které implementují standardy IFRS, vycházet při výpočtu daňového základu z účetního hospodářského výsledku podle IFRS. Výchozím bodem pro zdanění těchto společností je výsledek hospodaření podle české účetní legislativy (tj. účetní výsledek hospodaření je nutné upravit o efekty vyplývající z rozdílů mezi IFRS a ČÚL).

7.1 Kdo může IFRS využít

IFRS místo českých předpisů pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek mohou využívat samozřejmě i ostatní české podniky. Jejich zavedení jim umožňuje vstoupit na mezinárodní kapitálový trh a čerpat kapitál nejen od tuzemských bank a tuzemských investorů, ale rovněž od těch zahraničních. Implementace IFRS přináší také zlepšení transparentnosti finančních informací a jejich harmonizaci v mezinárodním měřítku. Ačkoliv se v současné době v ČR dotýká povinnost reportingu v IFRS pouze omezeného počtu společností-emitentů cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, lze očekávat, že v nadcházejících letech budou v ČR tyto standardy uplatňovány ve stále větším měřítku. Důkazem je i fakt, že je využívají i společnosti, které tuto povinnost uloženu nemají.

V souvislosti s přijetím IFRS jako základní normy pro regulaci účetnictví v rámci EU jsou zcela logicky určité části IFRS podrobovány kritice ze stran jednotlivých zemí, které přirozeně směřují k prosazení řešení, která jsou blízká jejich národním přístupům a zvyklostem. Je velkým rizikem, aby se z tlaku, jehož podstatou je odborná rozepře, nestal tlak, jehož základem je spíše politika jednotných zemí, případně lobby nadnárodních koncernů. Velice silnou roli při prosazování změn v rámci IFRS mají i přístupy obsažené v US GAAP. Je nutno si uvědomit, že přes veškerou snahu a vytyčené cíle jsou mezinárodní standardy vždy výsledkem určitých kompromisů a současného stavu vědění.

8 Podobnosti a rozdíly IFRS s ČÚP

České účetní předpisy (ČÚP) jsou národním účetním systémem, který je založen na pravidlech a podléhá požadavkům předpisů Evropského společenství a z toho plynoucích závazků pro Českou republiku, např. povinnosti zapracovat tato ustanovení do českého právního řádu. Zákon o účetnictví, který je hlavním pilířem české účetní legislativy, je základní, obecně platnou legislativní normou s celostátní platností, obsahující úpravu účetních metod a výkaznictví pro veškeré účetní jednotky na území státu, od nejmenších po největší (i nadnárodní), jejichž předmět činnosti a účel založení se zásadně liší. Jeho forma a obsah jsou dány nejen pravidly a obsahem evropské legislativy, ale i českými legislativními pravidly a požadavkem na plný soulad – věcný i terminologický – s ostatními normami českého právního řádu. Vzhledem k tomu, že je určen i velmi malým účetním jednotkám (živnostníci, nevýdělečné organizace), u nichž nelze předpokládat velké teoretické znalosti v oblasti účetnictví a v navazujících oborech, je nutno, aby byl text co nejvíce srozumitelný a jednoznačný.

ČÚP neřeší vykazování podle segmentů. Jediným požadavkem ČÚL podobným některým požadavkům na vykazování podle segmentů je rozvržení tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle druhů činnosti, jakož i podle zeměpisného umístění trhů v případě, že se tyto druhy a trhy z hlediska organizace prodeje zboží, výrobků a poskytování služeb vyplývajících z běžné činnosti, od sebe značnou měrou liší. Dále účetní jednotky v případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy, mohou poskytnout informace uspořádané podle druhů činnosti nebo zeměpisných oblastí. V úpravě účetního systému ČR nejsou definice pro základní účetní prvky.

Regulace účetnictví v ČR: důsledky pro podniky

Úroveň	Typ podniků	Jaké "normě" podléhají
3	Podniky emitující CP na kapitálových trzích EU	IFRS
2	Neemitující podniky, je jsou účetními jednotkami	české účetní předpisy
1	Podniky, které nejsou účetními jednotkami	daňová evidence

9 IAS 14 – Vykazování podle segmentů

Požadavky na segmentové vykazování začaly být aktuální v průběhu 60. let minulého století v souvislosti s velkým počtem nově vznikajících podnikových kombinací a diverzifikaci výroby.

Cílem standardu IAS 14 je stanovit „principy pro vykazování účetních informací o segmentech – informací o různých druzích výrobků a služeb, které podnik poskytuje, a o různých územích, na kterých působí. To pomáhá uživatelům účetních závěrek lépe pochopit výkonnost podniku, lépe posoudit rizika a výnosnost podniku a lépe hodnotit podnik jako celek.“ Standard se povinně uplatňuje ve všech podnicích, jejichž majetkové a dluhové cenné papíry jsou veřejně obchodovány nebo které uvádějí tyto své cenné papíry na veřejný trh. Pro ostatní společnosti, které sestavují účetní závěrku podle IAS/IFRS je jeho uplatňování žádoucí, nikoliv však povinné.

Historie vývoje standardu sahá do roku 1981, kdy byl poprvé přijat IAS 14 pod názvem Vykazování finančních informací podle segmentů. První verze standardu vstoupila v platnost od roku 1983. V roce 1997 byl standard novelizován a již pod názvem Vykazování podle segmentů vstoupil v platnost v roce 1998.

1. 1. 2007 byl IAS 14 – Vykazování podle segmentů nahrazen novým standardem **IFRS 8 – Provozní segmenty**. IFRS 8 má být aplikován počínaje 1. lednem 2009, dřívější aplikace standardu je povolena, účetní jednotka však musí o této skutečnosti informovat v rámci účetní závěrky. Nahrazení původního standardu novým bylo provedeno v rámci krátkodobého projektu konvergence mezi US GAAP a IFRS.

V IAS 14 i v IFRS 8 najdeme množství definic²², které jsou zásadní pro vykazování dle segmentů. Většina pojmů je v obou standardech formulována stejně nebo podobně, ale najdou se i případy, kdy se termíny od sebe liší nebo jsou nově formulovány v rámci konvergence s US GAAP.

Provozní činnosti jsou hlavní aktivity společnosti, které přinášejí výnosy (tržby), a jiné aktivity, které nejsou investičními nebo finančními aktivitami.

Účetní politiky jsou specifické principy, základny, konvence, pravidla a postupy přijaté společností pro přípravu a zveřejňování výkazů finančního výkaznictví.

²² KRUPOVÁ, L., VAŠEK L., ČERNÝ M. R., *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví (principy, metodologie, interpretace: novelizovaná verze k 1.1.2005)*. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

Výnos je hrubý přírůstek ekonomických užitků během období, který vzniká v průběhu běžných aktivit společnosti, kdy tyto přírůstky vedou ke zvyšování vlastního kapitálu jinou cestou, než zvyšováním prostřednictvím příspěvků vlastníků.

Oborový segment²³ – je definován jako samostatně rozlišitelná složka podniku, která se zabývá určitou činností – výrobou jednotlivého výrobku či skupin obdobných výrobků, poskytováním určitých služeb apod. Výnosnost této složky podniku a rizika, kterým tato složka čelí, jsou odlišná od jiných oborů podnikové činnosti.

Faktory, které standard uvádí pro určení toho, zda jsou výrobky obdobné a lze je zařadit do jednoho segmentu podnikové činnosti, jsou následující:

- ♣ charakter výrobků a služeb,
- ♣ charakter výrobního procesu,
- ♣ typy nebo třídy odběratelů daných výrobků či služeb,
- ♣ použité metody distribuce výrobků či poskytování služeb,
- ♣ pokud je to možné, povahu regulačního prostředí, například bankovníctví, pojišťovnictví nebo veřejně prospěšné společnosti.

Územní segment – je taková rozlišitelná složka podniku, která se zabývá poskytováním výrobků nebo služeb v dílčím ekonomickém prostředí a která působí v prostředí takových rizik a dosahuje takové výnosnosti, které jsou odlišné od rizik a výnosností složek působících v jiných ekonomických prostředích.

Faktory, které se berou v úvahu při určování územních segmentů, zahrnují:

- ♣ podobnost ekonomických a politických podmínek,
- ♣ vztahy mezi operacemi na různých územích,
- ♣ územní blízkost působení,
- ♣ zvláštní rizika spojená s působením v dílčí oblasti,
- ♣ devizová opatření,
- ♣ měnová rizika.

²³ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

Podnik může založit územně segment na dvou východiscích:

- a) na zeměpisném umístění aktiv segmentu
- b) na zeměpisném umístění zákazníků segmentu (odbytový segment)

Ze základního cíle standardu, kterým je, jak již bylo řečeno, poskytovat odděleně informace z a části podniku, které jsou specifické svou rizikovostí a výnosností, plyne i to, jaké segmenty musí povinně podnik vykazovat a který přístup využije jako primární (zda oborový či územní přístup).

Pokud je hlavním zdrojem různé rizikovosti částí podniku jejich územní rozlišení, bude podnik primárně segmentován na jednotlivé územní segmenty. Naopak pokud jsou hlavním zdrojem odlišných rizik a různé výnosnosti jednotlivé druhy výrob či jiných činností, bude podnik primárně vykazovat informace o odvětvových segmentech.

Povinně vykazovaný segment²⁴ je oborový nebo územní segment, určený na základě výše uvedených definic, pro něž je požadováno zveřejnění informací podle tohoto standardu.

Segment je třeba samostatně vykázat jestliže:

- ♣ je hlavní část výnosů dosažena z prodeje externím uživatelům a jeho celkové výnosy tvoří minimálně 10 % z celkových výnosů (externím i interních) všech segmentů; nebo
- ♣ tvoří výsledek (zisk nebo ztráta) více než 10 % ze součtu všech zisků všech ziskových segmentů nebo 10 % ze součtu ztráty všech ztrátových segmentů;
- ♣ aktiva segmentu tvoří více než 10 % z celkových aktiv všech segmentů.

Segmenty nedosahující ani jednoho z výše uvedených limitů povinně vykazovaného segmentu lze vykázat:

- ♣ buď samostatně, jsou-li navzdory své velikosti považovány za významné (například vzhledem ke svým specifickým nebo vzhledem očekávanému zvýšení významu segmentu v budoucnosti)
- ♣ sloučené s podobnými menšími segmenty
- ♣ v rámci nezařazených – ostatních položek

²⁴ DVORÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

Aby nebylo vykazováno příliš velké množství nezařazených položek, standard dále určuje, že celkové externí výnosy přiřaditelné povinně vykazovaným segmentům musí činit nejméně 75 % celkových výnosů účetní jednotky. V případě, že podnik nesplňuje toto kritérium, musí přistoupit k vymezení dalších, byť menších, segmentů.

Výnos (tržba) segmentu¹⁰ je výnos (tržba) vykázaná ve výsledovce společnosti, který se přímo vztahuje k segmentu, a odpovídající část výnosu (tržby) společnosti, která může být přiřaditelná na zdůvodnitelném základě k segmentu, ať již z prodejů externím zákazníkům nebo z transakcí s jinými segmenty stejné společnosti. Výnos (tržba) segmentu zahrnuje:

- a) mimořádné položky (zrušeno s platností od 1. 1. 2005)
- b) úrok nebo výnosové dividendy, včetně úroků ze záloh nebo půjček, poskytnutých jiným segmentům, pokud operace segmentu nejsou primárně finanční povahy,
- c) zisky z prodeje investic nebo zisky ze zániku závazků, pokud operace segmentu nejsou primárně finanční povahy.

Do výnosu (tržby) segmentu se zahrnuje podíl společnosti na ziscích nebo ztrátách přidružených společností, společných podniků nebo jiných investic, o nichž se účtuje ekvivalenční metodou, pouze pokud jsou tyto položky zahrnuty v konsolidovaném nebo celkovém výnosu (tržbě) společnosti.

Náklad segmentu²⁵ je náklad plynoucí z provozních aktivit segmentu, který se přímo vztahuje k segmentu, a odpovídající část nákladu společnosti, která může být přiřaditelná na zdůvodnitelném základě k segmentu, včetně nákladů vztahujících se k prodejm externím zákazníkům a nákladů vztahujících se k transakcím s jinými segmenty stejné společnosti. Do nákladů segmentu se nezahrnuje:

- a) mimořádné položky (zrušeno s platností od 1. 1. 2005),
- b) úrok, včetně úroků ze záloh nebo půjček od jiných segmentů, pokud operace segmentu nejsou primárně finanční povahy,
- c) ztráty z prodeje investic nebo ztráty ze zániku závazků, pokud operace segmentu nejsou primárně finanční povahy,

²⁵ KRUPOVÁ, L., VAŠEK L., ČERNÝ M. R., *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví (principy, metodologie, interpretace: novelizovaná verze k 1.1.2005)*. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

- d) podíl společnosti na ztrátách v přidružených společnostech, společných podnicích nebo jiných investicích, o kterých se účtuje ekvivalenční metodou,
- e) náklad na daň ze zisku nebo
- f) všeobecné administrativní náklady, náklady na vedení a jiné náklady, které jsou vynakládány na úrovni společnosti a vztahují se na společnost jako celek. Někdy jsou však náklady vynakládány na úrovni společnosti v zájmu segmentu. Takové náklady jsou náklady segmentu, pokud se vztahují k provozním činnostem segmentu a mohou být přímo přiřazeny nebo rozvrženy k segmentu na zdůvodnitelném základě.

Pro operace segmentu, které jsou primárně finanční povahy, mohou být vykazovány úrokové výnosy a úrokové náklady jako jedna čistá položka pro potřeby vykazování podle segmentů, pouze pokud jsou tyto položky kompenzovány v účetní závěrce společnosti nebo v konsolidované závěrce.

Aktiva segmentu²⁶ jsou taková provozní aktiva, která segment využívá při svých provozních aktivitách a která buď přímo přiřaditelná k segmentu nebo mohou být přiřazena k segmentu na zdůvodnitelném základě.

Pokud výsledek segmentu zahrnuje úrok nebo dividendový výnosy, zahrnují aktiva segmentu příslušné pohledávky, půjčky, investice nebo jiná aktiva, která tento výnos vytvářejí. Aktiva segmentu nezahrnují daňová aktiva. Aktiva segmentu zahrnují investice, o nichž se účtuje ekvivalenční metodou pouze pokud je zisk nebo ztráta z těchto investice zahrnut ve výnosu (tržbě) segmentu. Aktiva segmentu se určí po odečtení příslušných úprav (korekcí), které jsou vykazovány jako přímá úprava v rozvaze společnosti.

Závazky segmentu jsou takové provozní závazky, které vyplývají z provozních aktivit segmentu a které jsou buď přímo přiřaditelné k segmentu nebo mohou být přiřazeny k segmentu na zdůvodnitelném základě.

Pokud výsledek segmentu zahrnuje úrokové náklady, závazky segmentu zahrnují příslušný závazek spojený s tímto úrokem. Závazky segmentu nezahrnují daňové závazky.

²⁶ KRUPOVÁ, L., VAŠEK L., ČERNÝ M. R., *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví (principy, metodologie, interpretace: novelizovaná verze k 1.1.2005)*. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

Podle IAS 14 – Vykazování podle segmentů společnost zvolí, které hledisko (oborové nebo územní) je primární a které druhotné. Prvotní je hledisko, u něhož jsou rizika a výnosnost převažující.

9.1 Vykazování informací v případě primárního nebo druhotného segmentu²⁷

9.1.1 Informace zveřejňované o primárních vnitropodnikových segmentech

Za každý povinně vykazovaný primární segment podnik uvádí zejména:

- a) výnosy segmentu
 - z prodeje externím odběratelům
 - z transakcí s jinými segmenty
- b) výsledek segmentu
 - z pokračujících činností
 - z ukončovaných činností
- c) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu
- d) celkovou hodnotu pořizovacích nákladů vynaložených v průběhu účetního období na pořízení dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv
- e) celkovou výši odpisů aktiv segmentu
- f) celkovou výši ostatních nepeněžních nákladů jiných než odpisy
- g) celkovou hodnotu závazků segmentu

Standard podporuje, aby podnik dále zveřejnil v rámci informací o jednotlivých segmentech:

- ♣ výkazy o peněžních tocích za jednotlivé segmenty s odděleným vykazováním peněžních toků z provozní, investiční a finanční činnosti a významné nepeněžní výnosy
- ♣ charakter a výši výnosů nebo nákladů, jejichž zveřejnění je relevantní pro vysvětlení výkonů segmentu, ukazatele doplňující údaje o výkonnosti segmentu (např. hrubou výrobní marží)

²⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

9.1.2 Informace zveřejňované o druhotných vnitropodnikových segmentech

Standard upravuje povinnosti pro vykazání informací o druhotných vnitropodnikových segmentech v závislosti na tom, zda byly pro primární vykazování zvoleny oborové nebo územní segmenty.

- I. Jestliže jsou jako první vykazovány informace o segmentech uspořádané dle oborů podnikové činnosti, jsou vykazovány pro každý významný územní segment následující informace:
 - a) externí výnosy segmentu rozdělené podle zeměpisného umístění odběratelů,
 - b) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu podle územního umístění aktiv,
 - c) celkové náklady k nabytí dlouhodobých aktiv segmentu podle územního umístění aktiv.
- II. Jestliže jsou prvotní vykazovány informace o segmentech podle územního principu, jsou vykazovány pro každý významný oborový segment následující informace:
 - a) výnosy segmentu z prodeje externím odběratelům,
 - b) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu,
 - c) celkovou hodnotu pořizovacích nákladů během období na pořízení dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv segmentu.

Pokud jsou prvotní územní segmenty vytvořeny na základě umístění aktiv segmentu a toto umístění není shodné se zeměpisným umístěním odběratelů segmentu, pak je podnik povinen vykazovat výnosy z prodeje externím odběratelům za každý významný územní segment vytvořený dle zeměpisného umístění odběratelů (např. dle země, kam směřují hlavní části exportu).

Jestliže jsou prvotní územní segmenty vytvořeny podle území, na kterém se nacházejí odběratelé, a aktiva se nacházejí v jiné zeměpisné oblasti, je třeba, aby účetní jednotka vykazovala zároveň celkovou hodnotu aktiv segmentu podle jejich územního umístění a zároveň pořizovací náklady vynaložené na pořízení nových dlouhodobých aktiv segmentu dle jejich územního umístění.

V rámci všech segmentů (prvotních i druhotných) podnik uvede informaci o typech výrobků a služeb, které jsou v těchto segmentech zahrnuty. Tato informace umožní analyzovat změny výkonnosti segmentu s ohledem na vývoj cen vstupů a výstupů ze segmentu.

Účetní jednotka vykazuje v rámci účetní závěrky srovnávací údaje za několik uplynulých období. Kolik minulých účetních období bude v rámci účetní závěrky prezentováno, závisí na rozhodnutí podniku. Informace o segmentech jsou vykazovány za všechna minulá účetní období, která jsou zveřejňována v rámci účetní závěrky.

Požadavky standardu na povinně vykazované údaje u prvotních a druhotných segmentů
Povinně vykazované údaje o jednotlivých prvotních segmentech
Výnosy z prodeje externím odběratelům
Výnosy z prodeje jiným segmentům
Výsledek segmentů
Účetní hodnota aktiv segmentů
Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období jednotlivých segmentech
Odpisy a ostatní nepeněžní náklady (nemusí být vykázány, pokud je za segmenty uváděn výkaz peněžních toků)
Závazky segmentu
Povinně vykazované údaje o druhotných segmentech
a) pokud jsou prvotní segmenty oborově členěné
Výnosy z prodeje externích odběratelům podle umístění odběratelů (podle základních segmentů odbytu)
Účetní hodnota aktiv podle umístění aktiv
Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období podle umístění aktiv
b) pokud jsou prvotní segmenty členěné podle územního umístění aktiv
Výnosy z prodeje externím odběratelům podle oborových segmentů
Účetní hodnota aktiv podle oborových segmentů
Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období podle oborových segmentů
Výnosy z prodeje externím odběratelům podle umístění odběratelů (podle základních segmentů odbytu), pokud se liší od umístění aktiv
c) pokud jsou prvotní segmenty členěné podle umístění odběratelů (odbytové segmenty)
Výnosy z prodeje externím odběratelům podle oborových segmentů
Účetní hodnota aktiv podle oborových segmentů
Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období podle oborových segmentů
Účetní hodnota aktiv segmentu podle umístění aktiv, pokud se liší od umístění odběratelů
Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období podle umístění aktiv, pokud se liší od umístění odběratelů

Dále musí společnost zveřejnit změny v účetních politikách přijatých pro segmentové vykazování, které mají významný dopad na informace o segmentech, a informace o segmentech za minulé období předkládané z důvodu srovnání musejí být přepracovány, pokud to není neproveditelné. Toto zveřejnění obsahuje popis podstaty změny, důvodu změny, skutečnost, že srovnávací informace byly přepočteny nebo že to je neproveditelné a finanční dopad změn, pokud je spolehlivě určitelný. Pokud společnost mění určení svých segmentů a nepřepočítává informace o segmentech za předcházející období na nový základ, protože je to neproveditelné, pak pro účely srovnání vykáže segmentové informace v obou verzích – starou i novou základnu pro segmentaci v roce, ve kterém smění určení svých segmentů.

Společnost uvede typy produktů a služeb zahrnutých v každém vykazovaném segmentu a uvede složení každého vykazovaného geografického segmentu, primárně i sekundárně, pokud to není zveřejněno jinde v účetní závěrce nebo finanční zprávě.

9.2 Příklady možného segmentování dle oboru nebo území v podniku

Příklad č. 1

Společnost N je nadnárodní skupinou zabývající se výrobou potravin. Společnost vykazuje jako prvotní vykazovací formát tyto územní segmenty (tato segmentace bere v úvahu způsob, jakým je společnost řízena a jak jsou interně vykazovány výsledky hospodaření):

- Evropa
- Amerika
- Asie, Oceánie, Afrika
- ostatní

Společnost vykazuje pět druhotných oborových segmentů:

- nápoje
- mléčné produkty
- hotová jídla
- čokoládové výrobky
- lékařské výrobky

Je toto členění vhodné?

Řešení:

Prvotní vykazovací formát jsou územní segmenty. Výše uvedených pět druhů produktů se prodává v každém z uvedených regionů, proto jsou rizika a zisky společnosti určeny převážně podnikáním v různých regionech.

Územní segmenty jsou však definovány příliš široce. Rizikovost a výnosnost Asie, Oceánie a Afriky pravděpodobně nejsou podobné natolik, aby byly vykazovány jako jeden segment. Ani v Evropě nemají všechny země podobné ekonomické a politické podmínky. Společnost by měla zvážit, s použitím interního vykazovacího systému, identifikaci územních segmentů na nižší úrovni. Těmito segmenty mohou být jednotlivé země, skupiny zemí nebo i region v rámci jedné země.

Příklad č. 2

Společnost F poskytuje finanční služby, jako je pojištění, bankovníctví a investiční bankovníctví. Společnost nabízí tyto služby v Belgii, Nizozemí a Lucembursku, v USA, Velké Británii a v částech Asie a Afriky.

Bankovní část skupiny poskytuje široké spektrum služeb, jako např. privátní a obchodní bankovníctví, správu aktiv aj. Část skupiny zabývající se pojišťovnictvím nabízí životní a neživotní pojištění, jako např. pojištění proti živelným rizikům, pojištění automobilů a zdravotní pojištění.

Skupina F identifikovala tři oborové segmenty: bankovníctví, pojišťovnictví a ostatní. Správa aktiv je zahrnuta do bankovního segmentu. Tato segmentace byla určena rozdílnými požadavky na vykazování pro bankovní a pojistné produkty.

Je tato segmentace vhodná?

Řešení:

Existence rozdílných požadavků na vykazování naznačuje různé regulační režimy pro bankovníctví a pro pojišťovnictví. Způsob regulace odvětví může být základem pro vyčlenění těchto divizí jako samostatných segmentů. V rámci těchto divizí však společnost nabízí svým zákazníkům spektrum produktů a služeb, které obsahují rozdílná rizika a zisky. Společnost by měla zvážit, s použitím interního vykazovacího systému, identifikaci skupin produktů a služeb, které jsou rozlišitelné na základě podobných rizik a zisků.

Vhodnější členění skupiny na oborové segmenty by mohlo být:

- privátní bankovníctví
- obchodní bankovníctví
- správa aktiv
- životní pojištění
- neživotní pojištění

Příklad č. 3

Ropná rafinérie prodává všechny své produkty v zemi, ve které se nachází. Rafinací ropy vyrábí různé produkty, jako například benzín, naftu, mazut, maziva a asfalt.

Tyto produkty prodává místním dceřiným společnostem nadnárodních organizací a místním distributorům pro maloobchod. Místním distributorům jsou produkty dodávány automobily, zatímco nadnárodním řetězcům jsou dopravovány potrubím. Prodeje místním distributorům jsou regulovány vládou.

Vedení společnosti se domnívá, že společnost má pouze jeden oborový segment, a to ropné produkty.

Řešení:

Prodeje těmto dvěma skupinám zákazníků, tj. místním dceřiným společnostem nadnárodních společností a místním distributorům pro maloobchod, by měly být vykázány jako samostatné oborové segmenty.

Analýza těchto skupin zákazníků lépe zdůrazní rozdílná rizika a zisky než analýza jednotlivých produktů.

Použití jednoho segmentu, tj. ropných produktů, není vhodné, jelikož jednotlivé skupiny zákazníků nesou výrazně rozdílná rizika a zisky pro společnost.

Příklad č. 4

Podnik vyrábějící sportovní vybavení má pobočky jednak ve střední Evropě, dále pak v některých rozvíjejících se zemích Afriky. Podnikání v afrických zemích je více výnosné, díky nízkým nákladům na pracovní sílu, ale nese s sebou značná rizika spojená s politickou nestabilitou těchto regionů a rizika měnová. Proto podnik zvolil jako primární vykazování podle územních segmentů a druhotně jakou vykazovány výsledky jednotlivých oborů – tedy jednotlivých druhů výrob, které byly definovány s ohledem na různou výnosnost a přinášejí různá rizika.

Logickým východiskem pro tvorbu segmentů je vnitropodniková organizační struktura. Tvorba vnitropodnikové struktury řízení je totiž většinou ovlivněna existencí rizik souvisejících s jednotlivými částmi podniku. Při definování segmentů lze tedy vyjít z vnitropodnikové struktury. Vnitropodnikové útvary jsou analyzovány z hlediska splnění definic segmentů (oborových či územních) a pro účely vykazování může dojít k jejich sloužení do jednoho segmentu (mají-li obdobnou rizikovost a výnosnost) a nebo naopak i k jejich rozdělení (což bude pravděpodobně méně častý případ).

V případě, že jsou rizika a výnosnost podniku ovlivněny stejně silně jak obory podnikové činnosti, tak územními segmenty, standard požaduje, aby za primární hledisko vykazování segmentů byly přijaty oborové segmenty a informace o územních segmentech byly vykazovány jako druhotné. Standard připouští, ale nevyžaduje „maticový formát“ vykazování informací, který umožňuje vykazovat informace za oba typy segmentů zároveň, aniž by musel být jeden typ segmentu nadřazen druhému.

Příklad č. 5

Výrobce elektronických a mechanických součástek, které se používají v automobilovém průmyslu, může tyto součástky prodávat jako polotovary automobilkám nebo výrobcům těžké stavební mechanizace nebo jako náhradní díly do opraven. Při vymezení segmentu podle IAS 14 může dospět k těmto závěrům:

- 1) Elektronické i mechanické součástky jsou jeden segment – Součástky do automobilů.
- 2) Elektronické a mechanické součástky jsou dvě odlišné věci, a proto se vytvoří dva segmenty – elektronické součástky a mechanické součástky.
- 3) Odběratelé – výrobci jsou jiní odběratelé, než ti, kteří poskytují služby, proto se vytvoří dva segmenty – první bude zahrnovat automobilky a výrobce těžké stavební mechanizace a druhý segment opravny.
- 4) Každý z odběratelů má jiný charakter, proto se vytvoří tři segmenty – automobilky, výrobci těžké stavební mechanizace a opravny

Příklad č. 6

Společnost operuje v západní Evropě a v zemích bývalého Sovětského bloku: v Polsku, České republice, Maďarsku, Bulharsku, Rumunsku a Chorvatsku. Při vymezování územního segmentu dle IAS 14 může dojít např. k těmto závěrům:

- 1) Všechny evropské státy jsou jeden segment – Evropa.

- 2) Státy západní Evropy mají odlišná rizika než státy bývalého Sovětského bloku, proto se vytvoří dva segmenty: Západní Evropa a bývalý Sovětský blok.
- 3) Ze států bývalého Sovětského bloku mají odlišná rizika Polsko, Česká republika a Maďarsko na straně jedné a Bulharsko, Rumunsko a Chorvatsko na straně druhé. Proto vytvoří tři segmenty: Západní Evropa jako první segment, Polsko, Česká republika a Maďarsko jako druhý segment a Bulharsko, Rumunsko a Chorvatsko jako třetí segment.

10 Srovnání standardů IFRS 8 a IAS 14

- ♣ Cílem standardu IFRS 8 je, stejně jako tomu bylo u standardu IAS 14, vymezit, jak má účetní jednotka vykazovat informace o svých provozních segmentech v rámci roční účetní závěrky, aby umožnila uživatelům účetní závěrky poznat charakter a finanční přínosy činností, které účetní jednotka provádí a současně seznámit uživatele účetních výkazů s prostředím, ve kterém účetní jednotka rozvíjí své podnikání.
- ♣ Povinnost řídit se při sestavování účetní závěrky standardem IFRS 8 mají účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné, stejně jako dříve u standardu IAS 14.
- ♣ Oproti IAS 14 vychází IFRS 8 při definování významných segmentů, o kterých musí účetní jednotka podávat informace v rámci účetní závěrky, v podstatě zásadně z vnitropodnikové struktury účetní jednotky (z jejich vnitropodnikových útvarů – tak jak jsou běžně využívány v rámci struktury řízení účetní jednotky).
- ♣ IFRS 8, na rozdíl od IAS 14, neobsahuje požadavek, aby vykazované segmenty významnou část své produkce realizovaly externím odběratelům.
- ♣ Těsnější vazba vykazovaných informací na vnitropodnikovou strukturu vyžadovaná v IFRS 8 může zvýšit jejich spolehlivost a průkaznost, protože jsou přímo odvozovány z vnitropodnikového účetnictví.
- ♣ IFRS 8 na rozdíl od IAS 14 nevyžaduje navržení vnitropodnikových provozních segmentů jen pro potřeby externího vykazování jejich výsledků v rámci účetní závěrky. Tím se odlišuje od požadavků IAS 14, který definoval podstatné charakteristiky segmentu a účetní jednotky musely zajistit potřebné informace podle požadavků tohoto standardu, ať byly segmenty shodné s vnitropodnikovými útvary či nikoliv.
- ♣ Přínosem IFRS 8 je, že neváže, oproti IAS 14, definici segmentu jen k těm významným částem účetní jednotky, které dosahují většinu svých výnosů z realizace výrobků, služeb či zboží externím odběratelům. Pro definici provozního segmentu je rozhodující, jestli je daný segment samostatně řízeným

vnitropodnikovým útvarem. Jako samostatně vykazované segmenty lze tedy v souladu s IFRS 8 vykazovat i ty útvary, které dodávají svoje výkony zejména či výhradně navazujícím vnitropodnikovým útvarům. Informace o segmentech je tedy na základě tohoto přístupu doplněna, oproti informacím vyžadovaným v rámci IAS 14. IFRS 8 přináší rovněž určité zjednodušení v tom, že nepožaduje zjišťování informací, které by nebyly zároveň zjišťovány pro interní potřeby řízení v případech, že nezbytné informace nejsou dostupné a náklady na jejich získání by byly nepřiměřeně vysoké. To přináší jednotkám určité zjednodušení, které nebylo v předchozím standardu IAS 14 zakomponováno.

- ♣ Návaznost požadavků IFRS 8 na vnitropodnikové účetní informace je patrná i z toho, že pro potřeby vykazování mají účetní jednotky používat stejné přístupy k ocenění položek vykazovaných za jednotlivé segmenty, jaké jsou využívány pro potřeby vnitropodnikového řízení.
- ♣ IFRS 8, stejně jako u IAS 14, se zabývá definováním parametrů, které jsou nezbytné při určení významných vnitropodnikových segmentů, o kterých se zveřejňují informace.
- ♣ Kromě povinnosti zveřejnění informací o významných vnitropodnikových segmentech má účetní jednotka dle IFRS 8 povinnost zveřejnit další údaje, bez ohledu nato, jestli jsou pro potřeby řízení účetní jednotky zjišťovány či nikoliv, pokud tedy nevyvolá toto zjištění nepřiměřené náklady. Jde o zveřejnění informací o výnosech získaných z prodeje jednotlivých druhů produkce či služeb, informace o zemích, ve kterých jsou výnosy realizovány (informace o odbytu) a ve kterých účetní jednotka má umístěna svoje aktiva a také informace o významných zákaznících. Tyto informace byly požadovány i v rámci IAS 14 (informace o územních segmentech), zde však bylo požadováno podrobnější zveřejnění.

10.1 Dopady přechodu na vykazování dle IFRS

Lze charakterizovat 7 kroků k úspěšnému přechodu na IFRS:

- a) zhodnocení celkového dopadu IFRS na obchodní činnost
- b) navrhnutí účetních postupů a předběžných opatření
- c) identifikace potřebných dat
- d) úprava systémů pro získání dat
- e) zavedení procesů zajišťující kvalitu a přesnost shromážděných dat
- f) posílení vnitřních kontrolních mechanismů pro zajištění spolehlivosti dat
- g) zahájení implementace IFRS v rámci interního výkaznictví pro vedení společnosti

10.2 Změny pro nově vykazované firmy:

- ♣ zavedení středisek ve firmě dle výkazových segmentů
- ♣ zaškolení pracovníků a stanovení přesných požadavků, které je nutné splnit a respektovat pro dobrý přechod na vykazování dle IFRS
- ♣ zásahy do oblasti firemních aktivit
- ♣ úpravy a změny ve vnitřních reportech ve sběru dat ve firmě, získání a vykazování dat
- ♣ rozdělení na dané segmenty ovlivní některé ukazatele výnosnosti podniku
- ♣ dobrá firemní komunikace

10.3 Změny pro firmy vykazující dle IFRS:

- ♣ zajistit (pro lepší vykazování a snadnost), aby vnitropodnikové útvary korespondovali s vykazovanými segmenty

11 Závěr

Účetní výkazy informují o finančním zdraví podniku a jsou vždy sestavovány dle určitých souborů základních konceptů a pravidel, aby externí uživatelé porozuměli jejich obsahu. Platí-li proto požadavek srozumitelnosti a srovnatelnosti na národní úrovni, musí tudíž platit i na úrovni nadnárodní a zejména na světové úrovni účetního výkaznictví, vytvářené převážně pro potřeby a uspokojení kapitálových trhů.

I přes to, že harmonizace účetních postupů neustále pokračuje a zdokonaluje se, není ještě zdaleka u konce. Pořád ještě existují podstatné rozdíly mezi národními úpravami účetnictví. Do budoucna můžeme počítat s dalšími revizemi a úpravami standardů IFRS a s novými požadavky EU, které se budou muset zapracovávat do národních legislativ.

Oblast vykazování podle segmentů je velmi důležitá hlavně z hlediska srovnatelnosti podniků ve stejném nebo podobném oboru podnikání, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné na kapitálových trzích.

Cílem bakalářské práce bylo srovnání standardu IAS 14 – Vykazování podle segmentů nahrazeného standardem IFRS 8 – Provozní segmenty. Výsledkem mého porovnávání a sledování bylo zjištění, že ve standardu IFRS 8 najdeme mnoho definicí a požadavků stejných jako v IAS 14, ale přece jen jsou tam určité rozdíly. Nejpodstatnější rozdíl najdeme v definování segmentů a v požadavcích na vykazované segmenty, vnitropodnikovou strukturu, jejich odběratele, ale i na vykazované informace a jejich rozsah.

Od 1. ledna 2009 se musí firmy (mají-li své cenné papíry veřejně obchodovatelné) řídit dle IFRS 8, ale i dřívější používání je podporováno. Firmy, i když nejsou povinny, se mohou řídit podle IFRS 8 a vykazovat svou činnost dle segmentů. Je ovšem důležité pro takovou dobrovolně vykazující firmu, aby zhodnotila, zda to pro ni bude přínosnější než dosavadní stav.

Pro firmy, které se již dříve řídily standardem IAS 14, nebude přechod na respektování změn v IFRS 8 tak znatelný jako u nově vykazujících firem. Nové firmy si musí stanovit přesné požadavky a pravidla, které se budou ve firmě respektovat a zavádět, ale hlavně jakým způsobem, aby to bylo co nejefektivnější z hlediska časového

i nákladového. Jedná se o změny nejen z účetního hlediska, ale třeba i personální, informační, manažerské.

Nový standard IFRS 8 – Provozní segmenty určitě přispěje k lepší srozumitelnosti a porovnání vykazovaných účetních výkazů nejen pro externí uživatele. Na druhou stranu ovšem přináší firmám nové požadavky, které musí vnést do fungování svého podniku.

12 Použitá literatura

- I. BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 308 s.
ISBN 978-80-7357-366-9
- II. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. doplň. a aktual. vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s.
ISBN 978-80-251-1950-1
- III. DVOŘÁKOVÁ, D. IAS 14 – Vykazování podle segmentů. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2006, roč. 7, č. 6, s. 36 – 39. ISBN 80-7365-168-8
- IV. HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0
- V. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2006*. Praha: Svaz účetních, 2006. 215 s.
ISBN 80-239-7171-9
- VI. KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. Praha: BOVA Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7
- VII. KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: BOVA Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9
- VIII. KRUPOVÁ, L., VAŠEK L., ČERNÝ M. R., *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví (principy, metodologie, interpretace: novelizovaná verze k 1.1.2005)*. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3
- IX. MLÁDEK, R. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. aktual. a přeprac. vydání. Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2
- X. /online/ IFRS do kapsy 2007. Dostupné z: <http://www.deloitte.com>. Poslední aktualizace 27. 11. 2007.
- XI. /online/ KRÍŽ, P., KULHAVÝ, P. a BAŠTA, T. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly*. /online/ Dostupné z:

[http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/dfeb71994ed9bd4d802571490030862f/44d0df09dc16772d8025702300488c75/\\$FILE/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf](http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/dfeb71994ed9bd4d802571490030862f/44d0df09dc16772d8025702300488c75/$FILE/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf). 75 s. Poslední úprava srpen 2004.

- XII. /online/ MARTÍNEK, J. *Mezinárodní účetní standardy (IAS) a ČR*. /online/ Dostupné z: <http://www.e-komerce.cz>. Poslední aktualizace 9. července 2002.
- XIII. /online/ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). /online/ Dostupné z: <http://epravo.cz>. Poslední aktualizace 26. 1. 2005.
- XIV. /online/ Překlady textů IAS a IFRS na serveru EU. /online/ Dostupné z: <http://www.kacr.cz>. Poslední aktualizace 18. 6. 2007.
- XV. /online/ Přípravenost českých firem na účtování podle IFRS. /online/ Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz>. Poslední aktualizace 18. 1. 2005.
- XVI. /online/ Úřední věstník Evropské unie. /online/ Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:304:0009:0020:CS:PDF>. Poslední aktualizace 22. 11. 2007.
- XVII. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

13 Seznam použitých zkratk a názvů

ČÚP – České účetní předpisy

EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group, Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví

Expenses – finanční výlohy, náklady

Gains – zisky, obchodní příjmy, přínos

IAS – International Accounting Standards, Mezinárodní účetní standardy

IASB – International Accounting Standards Boards, Rada pro Mezinárodní účetní standardy

IASC – International Accounting Standard Committee, Výbor/Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee, Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví

IFRS – International Financial Reporting Standards, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Losses - ztráty

Revenue – příjem, výnos, státní příjmy

RM systém – trh , kde se obchoduje s akciemi nejvýznamnějších českých i zahraničních společností

SAC – Standards Advisory Council, Poradní sbor IASB

US GAAP – General Accepted Accounting Principles, národní účetní standardy USA

14 Seznam příloh

Příloha č. 1 - Přehled požadavků zveřejňovaných u jednotlivých typů segmentů

Příloha č. 2 - Použití IFRS ve světě

Příloha č. 3 - Originální názvy IAS/IFRS a SIC/IFRIC

Povinně vykazované údaje o jednotlivých prvotních segmentech		
Prvotní je oborový segment	Prvotní je územní segment určený podle umístění aktiv	Prvotní je územní segment určený podle umístění odběratelů
Výnosy z prodeje externím odběratelům	Výnosy z prodeje externím odběratelům	Výnosy z prodeje externím odběratelům
Výnosy z prodeje jiným segmentům	Výnosy z prodeje jiným segmentům	Výnosy z prodeje jiným segmentům
Výsledek segmentů	Výsledek segmentů	Výsledek segmentů
Účetní hodnota aktiv segmentů	Účetní hodnota aktiv segmentů	Účetní hodnota aktiv segmentů
Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období v jednotlivých segmentech	Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období v jednotlivých segmentech	Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období v jednotlivých segmentech
Odpisy a ostatní nepeněžní náklady (nemusí být vykázány, pokud je za segmenty uváděn výkaz peněžních toků)	Odpisy a ostatní nepeněžní náklady (nemusí být vykázány, pokud je za segmenty uváděn výkaz peněžních toků)	Odpisy a ostatní nepeněžní náklady (nemusí být vykázány, pokud je za segmenty uváděn výkaz peněžních toků)
Závazky segmentu	Závazky segmentu	Závazky segmentu
Za segmenty celkem	Za segmenty celkem	Za segmenty celkem
Nezařazené položky	Nezařazené položky	Nezařazené položky
Celkem	Celkem	Celkem
Povinně vykazované údaje o druhotných segmentech	Povinně vykazované údaje o druhotných segmentech	Povinně vykazované údaje o druhotných segmentech
Výnosy z prodeje externím odběratelům dle umístění odběratelů (dle zákl. segmentů odbytu)	Výnosy z prodeje externím odběratelům podle oborových segmentů	Výnosy z prodeje externím odběratelům podle oborových segmentů
Účetní hodnota aktiv podle umístění aktiv	Účetní hodnota aktiv podle oborových segmentů	Účetní hodnota aktiv podle oborových segmentů
Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období podle umístění aktiv	Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období podle oborových segmentů	Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období podle oborových segmentů
	Výnosy z prodeje externím odběratelům podle umístění odběratelů (podle základních segmentů odbytu), pokud se liší od umístění aktiv	
		Účetní hodnota aktiv segmentu podle umístění aktiv, pokud se liší od umístění odběratelů
		Pořizovací náklady dlouhodobých aktiv pořízených za účetní období dle umístění aktiv, pokud se liší od umístění odběratelů

Použití IFRS ve světě

(stav v r. 2008)

Stát	Použití IFRS není dovoleno	Použití IFRS je dovoleno	Vyžadováno u kótovaných společností
Argentina	+		
Arménie			+
Austrálie			+
Bahamy			+
Belgie			
Belize		+	
Bolivie		+	
Bosna a Hercegovina			všechny velké a střední podniky
Botswana		+	
Brazílie	+		
Bulharsko			+
Česká republika			+
Dánsko			+
Dominikánská republika			+
Egypt			+
Ekvádor			+
Estonsko			+
Fidži	+		
Finsko			+
Francie			+
Gruzie			+
Honduras			+
Hong Kong			+
Chile	+		
Indie	+		
Irsko			+
Island			+
Itálie			+
Izrael		+	
Japonsko	+		
JAR			+
Jemen		+	
Jugoslávie			+
Kambodža		+	
Kanada	+		
Keňa			+

Kypr			+
Laos		+	
Libanon			+
Lichtenštejnsko			+
Litva			+
Lotyšsko			+
Lucembursko			+
Macao		+	
Malta			+
Maďarsko			+
Mexiko	+		
Německo			+
Nepál			+
Nicaragua			+
Niger	+		
Nizozemí			+
Norsko			+
Nový Zéland			+
Peru			+
Polsko			+
Portugalsko			+
Rakousko			+
Rumunsko			+
Rusko			postupné zavádění
Řecko			+
Saudská Arábie	+		
Singapur			+
Spojené státy	+		
Španělsko			+
Švédsko			+
Švýcarsko		+	
Tážikistán			+
Thajsko	+		
Tunisko	+		
Turecko			+
Uganda		+	
Ukrajina			+
Velká Británie			+
Venezuela			+
Vietnam	+		
Zimbabwe		+	

Originální názvy IAS/IFRS a SIC/IFRIC
(stav v r. 2006)

International Accounting Standards (IAS):	
IAS 1	Presentation of Financial Statements
IAS 2	Inventories
IAS 7	Cash Flow Statements
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10	Events After the Balance Sheet Date
IAS 11	Construction Contracts
IAS 12	Income Taxes
IAS 14	Segment Reporting
IAS 16	Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leases
IAS 18	Revenue
IAS 19	Employee Benefits
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23	Borrowing Costs
IAS 24	Related Party Disclosures
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements
IAS 28	Investments in Associates
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
IAS 31	Interests in Joint Ventures
IAS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
IAS 33	Earning per Share
IAS 34	Interim Financial Reporting
IAS 36	Impairment of Assets
IAS 37	Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Intangible Assets
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40	Investment Property
IAS 41	Agriculture

International Financial Reporting Standards (IFRS):	
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Share-based Payment
IFRS 3	Business Combinations
IFRS 4	Insurance Contracts
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures

Interpretations (SIC, IFRIC):	
SIC 7	Introduction of the Euro
SIC 10	Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities
SIC 12	Consolidation - Special Purpose Entities
SIC 13	Jointly Controlled Entities - Non-Monetary contributions by Ventures
SIC 15	Operating Leases - Incentives
SIC 21	Income Taxes - Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets
SIC 25	Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders
SIC 27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease
SIC 29	Disclosure - Service Concession Arrangements
SIC 31	Revenue - Barter Transactions Involving Advertising Services
SIC 32	Intangible asset - WebSite Costs
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities
IFRIC 2	Members Shares in Co-Operative Entities and Similar Instruments
IFRIC 3	Emission Rights
IFRIC 4	Determining Whether an Arrangement Contains a Lease
IFRIC 5	Right to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Funds
IFRIC 6	Liabilities Arising from Participating in a Specific Market - Waste Electrical and Electronic Equipment
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
IFRIC 8	Scope of IFRS 2