

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE**  
**FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 103002/I/2020/36086129774525956

**NOVELIZOVANÝ KONCEPČNÝ RÁMEC PRE**  
**FINANČNÉ VYKAZOVANIE**

Diplomová práca

**2020**

**Bc. Lucia Palúchová**

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE**  
**FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**NOVELIZOVANÝ KONCEPČNÝ RÁMEC PRE**  
**FINANČNÉ VYKAZOVANIE**

Diplomová práca

**Študijný program:** Účtovníctvo a audítorstvo

**Študijný odbor:** Ekonómia a manažment

**Školiace pracovisko:** Katedra účtovníctva a audítorstva

**Vedúci záverečnej práce:** Ing. Denisa Domaracká, PhD

**Bratislava, 2020**

**Bc. Lucia Palúchová**



## **Čestné vyhlásenie**

Čestne vyhlasujem, že som záverečnú prácu vypracovala samostatne, a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum:

podpis študenta

## **Pod'akovanie**

Chcela by som sa poďakovať vedúcej mojej záverečnej práce Ing. Denise Domarackej, PhD. za spoluprácu a odborné znalosti pri vypracovaní záverečnej práce a tiež mojej rodine za ich psychickú podporu.

## **ABSTRAKT**

PALÚCHOVÁ, Lucia: *Novelizovaný Konceptný rámec pre finančné vykazovanie*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce Ing. Denisa Domaracká, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2020, 59 s.

Cieľom záverečnej práce je zhodnotenie novelizovaného Konceptného rámca, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2020 s dôrazom na zmeny v porovnaní s predchádzajúcim znením Konceptného rámca pre finančné vykazovanie. Práca je rozdelená do 3 kapitol. Obsahuje 3 schémy.

Prvá kapitola je venovaná základným charakteristikám medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie (IFRS), zaoberá sa ich vývojom a aplikáciou na nadnárodnej a národnej úrovni v podmienkach Slovenskej republiky. Následne sa zaoberáme analýzou Konceptného rámca pre finančné vykazovanie vo všeobecnosti, ako aj s dôrazom na stručný popis jednotlivých kapitol. V druhej časti práce sme vymedzili predmet skúmania, ktorým je novelizovaný Konceptný rámec 2018. Následne charakterizujeme metódy skúmania, pomocou ktorých sa snažíme naplniť hlavný cieľ stanovením čiastkových cieľov. Záverečná kapitola sa zaoberá samotným novelizovaným Konceptným rámcom, jeho charakteristikou a analýzou jeho kapitol s dôrazom na zmeny. Na analyzované zmeny sa pozeráme z pohľadu respondentov, ktorými je široká verejnosť zastúpená z rôznych oblastí, ako sú investori, analytici, zostavovatelia účtovnej závierky, účtovné firmy, akademici, ako aj z pohľadu Rady pre medzinárodné účtovné štandardy, ktorí hodnotia význam a prínos týchto zmien novelizovaného Konceptného rámca. Výsledkom riešenia danej problematiky je zhrnutie výsledkov, ku ktorým sme sa dopracovali v priebehu práce a ktoré poskytujú súhrn najvýznamnejších rozdielov novelizovaného Konceptného rámca.

**Kľúčové slová:** Konceptný rámec pre finančné vykazovanie, novelizovaný Konceptný rámec

## **ABSTRACT**

PALÚCHOVÁ, Lucia: *Revised Conceptual framework for financial reporting* – University of economics Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing – Supervisor of thesis Ing. Denisa Domaracká, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2020, 59 pages.

The main purpose of my final work is to analyse the revised Conceptual framework, that was issued 1. January 2020 and also identify the main changes of revised Conceptual framework and previous Conceptual framework for financial reporting. The thesis is divided to 3 chapters. It contains 3 schemes.

In the first chapter we focus on the main characteristics of IFRS standards, progress of IFRS standards during the long period and also application of IFRS in Slovak republic. We also analyse Conceptual framework for financial reporting generally and with a short description of each significant chapter. In the next chapter we define the main goal of final thesis, which is the revised Conceptual framework and the secondary goals, which help to reach the main purpose of this thesis. The final chapter is about the revised Conceptual framework, about characteristic and analyse the significant chapter with identifying the main changes. We look at these changes from a point of view of the stakeholders, which consist of various jurisdictions and backgrounds, including investors and analysts, preparers for financial statements, professional accountancy bodies, accounting firms and academics, also the Board's response to the feedback. The result of a final thesis is to summarize the main significant changes, that we were working on during this thesis.

**Key words:** Conceptual framework for financial reporting, revised Conceptual framework for financial reporting

## **OBSAH**

Úvod.....	10
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí .....	11
1.1 Nadnárodná úprava .....	12
1.1.1 Vývoj IFRS .....	13
1.1.2 Charakteristika IFRS.....	15
1.2 Štruktúra účtovnej závierky .....	16
1.3 Povinnosť použiť IFRS podľa národnej úpravy v SR.....	20
1.4 Konceptný rámec pre finančné vykazovanie (2010) .....	22
1.5 Obsah Konceptného rámca.....	23
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania.....	30
3 Výsledky práce a diskusia .....	32
3.1 Charakteristika jednotlivých kapitol novelizovaného Konceptného rámca ..	33
3.2 <i>Feedback Statement</i> k novelizovanému Konceptnému rámcu.....	42
3.3 Zhrnutie zistených rozdielov v novelizovanom Konceptnom rámci.....	54
Záver .....	57
Zoznam použitej literatúry .....	58

## Úvod

Na Slovensku sa vedie jednoduché a podvojnú účtovníctvo, ktoré je upravené slovenskými národnými predpismi. Medzinárodné účtovné štandardy pre finančné vykazovanie u nás nie sú až natoľko známe a rozšírené, pretože vychádzajú z kontinentálneho účtovníctva. Aj napriek tomu je však niekoľko účtovných jednotiek, ktoré sa týmito predpismi musia riadiť, pretože im táto povinnosť vyplýva zo zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“). Okrem zákona o účtovníctve sa účtovná jednotka pri vedení účtovníctva riadi aj ďalšími právnymi predpismi ako je zákon č. 513/1991 Zb. z 5. novembra 1991 v znení neskorších predpisov, Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojnú účtovníctva (ďalej len „Postupy účtovania“). Postupy účtovania sú záväzné pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojnú účtovníctva podľa veľkostných kritérií (mikro, malá a veľká účtovná jednotka). Účtovná jednotka sa ďalej riadi zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ďalšie iné. Pri zostavení účtovnej závierky sa vychádza z Opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktoré sú právne záväzné pre konkrétny typ účtovnej jednotky (mikro, malá, veľká účtovná jednotka a subjekty verejného záujmu). Konceptný rámec pre finančné vykazovanie predstavuje súbor postupov a pravidiel, ktoré sú určené pre potreby účtovných jednotiek, ktoré postupujú podľa IFRS. Slúži skôr ako pomocný nástroj pri účtovaní a vykazovaní účtovných informácií do účtovnej závierky. Zároveň sa nezaobrá komplexným problémom ako IFRS. Obsahuje však oblasti, ktoré v samostatných štandardoch nie sú zachytené vôbec alebo ktoré majú sporný názor na určitú oblasť a nedá sa z nich jednoznačne vyvodiť konečné stanovisko. Konceptný rámec vznikol z potreby mať súbor pravidiel, ktorý by usmerňoval zostavovateľov účtovnej závierky vo všetkých členských krajinách Európskej únie (ďalej len „EÚ“) a tým by sa zamedzilo chybám, nesprávnemu úsudku alebo rozdielnemu pohľadu na účtovnú závierku. Účtovná závierka by mala poskytovať kompletne a úplné informácie o účtovnej jednotke pre používateľov, ktorí na základe nej prijímajú určité rozhodnutia. Tak ako všetky zákony a právne predpisy aj Konceptný rámec sa vyvíjal a prešiel viacerými novelizáciami, ktoré sprevádzali viaceré zmeny v jeho štruktúre a obsahu. Jeho štruktúre a obsahu, ako aj celkovému významu, cieľu a prínosu Konceptného rámca sa budeme venovať v nasledujúcich kapitolách práce.

# 1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Regulácia účtovníctva na Slovensku sa zaoberá právnou úpravou účtovnej závierky ako aj vedením účtovníctva. Tieto oblasti sú podložené rôznymi zákonmi, opatreniami, metodickými pokynmi, ale aj vnútornými predpismi účtovných jednotiek. Základným a najdôležitejším právnym predpisom, ktorý upravuje účtovníctvo všetkých typov účtovných jednotiek je zákon o účtovníctve. Upravuje rozsah, spôsob a preukázateľnosť vedenia účtovníctva a rozsah, obsah a preukázateľnosť účtovnej závierky. Poskytuje základný prehľad činností, ktoré sú potrebné na správne vedenie a preukázanie účtovníctva, ale nezaoberá sa konkrétnymi postupmi účtovania, neuvádza účtovanie samotné. Na ďalšie pochopenie súvislostí v oblasti účtovania slúžia právne predpisy ako sú Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „Opatrenia MF SR“), ktoré upravujú vedenie účtovníctva v sústave jednoduchého aj podvojného účtovníctva. V sústave podvojného účtovníctva sa zvlášť upravuje vedenie účtovníctva a zvlášť je upravená účtovná závierka. Kým pri vedení účtovníctva sú Opatrenia MF SR právne záväzné ako jeden spoločný dokument pre mikro, malú a veľkú účtovnú jednotku, pri zostavení účtovnej závierky sa vychádza zo samostatných právne záväzných dokumentov, ktoré upravujú účtovnú závierku pre každú účtovnú jednotku zvlášť (účtovná závierka pre mikro, malú a veľkú účtovnú jednotku a pre subjekty verejného záujmu).

Podľa zatriedenia účtovných jednotiek do veľkostných kritérií podľa zákona o účtovníctve sa klasifikuje účtovná závierka mikro, malej a veľkej účtovnej jednotky.

Za mikro účtovnú jednotku sa podľa § 2 odseku 6 zákona o účtovníctve považuje tá účtovná jednotka, ktorá splní aspoň dve z uvedených podmienok: celková suma majetku nepresiahne sumu 350 000 eur, čistý obrat je menší ako 700 000 eur, priemerný prepočítaný počet zamestnancov je menší ako desať.

Malá účtovná jednotka je podľa § 2 odseku 7 toho istého zákona účtovná jednotka, ktorá splní aspoň dve z uvedených podmienok: celková suma majetku je väčšia ako 350 000 eur, ale zároveň menšia ako 4 000 000 eur, čistý obrat je väčší ako 700 000 eur, ale zároveň menší ako 8 000 000 eur, priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného obdobia presiahol 10, ale nepresiahol 50.

Veľká účtovná jednotka je podľa § 2 odseku 8 zákona o účtovníctve účtovná jednotka, ktorá splní aspoň dve z podmienok: celková suma majetku presiahne sumu 4 000 000 eur, čistý obrat presiahne 8 000 000 eur, priemerný prepočítaný počet zamestnancov je vyšší ako 50.

## 1.1 Nadnárodná úprava

Celková globalizácia vo svete mala za následok upravenie podmienok vykazovania prostredníctvom účtovnej závierky tak, aby poskytovala svojim používateľom rovnaké informácie na celom svete. V dôsledku tejto potreby vznikli všeobecne akceptované medzinárodne uznávané systémy vykazovania, tzv. medzinárodné štandardy finančného vykazovania (angl. *International Financial Reporting Standards* - ďalej len „IFRS“) a Americké všeobecne uznávané účtovné zásady - US GAAP. Spomínané systémy slúžia na zosúladenie obsahu účtovných závierok v krajinách po celom svete bez toho, aby poznali účtovné pravidlá každej krajiny, v ktorej účtovné jednotky sídlia. (Šlosárová, 2011)

Právna úprava slovenského účtovníctva sa vstupom do EÚ musela pozmeniť. Od tohto momentu sa musí riadiť nariadeniami, smernicami EÚ a rozhodnutiami. Smernice Rady Európskej únie a Európskeho parlamentu (ďalej len „smernice Rady EÚ a EP“) predstavujú nástroj harmonizácie rôznych oblastí v členských štátoch EÚ a predstavujú pravidlá, ktoré majú charakter právnej úpravy. Uvádzajú formu zostavenia súčastí účtovnej závierky, určujú poradie vykazovaných položiek. Neurčujú však postup zostavenia účtovnej závierky, cieľom je zabezpečiť porovnateľnosť a transparentnosť informácií, ktoré sú prenesené do účtovnej závierky všetkých členských štátov Európskej únie. Smernice Rady EÚ a EP boli implementované do slovenskej právnej úpravy účtovníctva viacerými novelami zákona o účtovníctve a aj opatreniami MF SR.

Na koordináciu účtovníctva prijala EÚ štvrtú smernicu Rady 78/660/EHS z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností, ktorá vymedzovala obsah, prezentáciu a overovanie individuálnej účtovnej závierky, metódy oceňovania, obsah výročnej správy, siedmu smernicu Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, ktorá sa zaoberala konsolidovanou účtovnou závierkou.

V roku 2011 boli Európskou komisiou tieto dve smernice zrušené a boli nahradené smernicou EP a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov (ďalej len „smernica o účtovných závierkach“). Zároveň bola touto novou smernicou zmenená smernica EP a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok. (Šlosárová – Blahušiaková, 2017)

Smernica o účtovných závierkach bola transponovaná aj do slovenskej právnej úpravy a to najmä do zákona o účtovníctve, ale aj do zákona o dani z príjmov a mala dopad

aj na postupy účtovania pre podnikateľov vydávané MF SR. Zoznam právnych predpisov, ktoré sa preberajú z Európskej únie sú prílohou zákona o účtovníctve, ktorý sa vždy dopĺňa pri novelizácii zákona o účtovníctve.

### 1.1.1 Vývoj IFRS

Vznik prvých medzinárodných účtovných štandardov (angl. *International Accounting Standards* – ďalej len „IAS“) sa spája s rokom 1973, keď z iniciatívy súkromnej organizácie účtovníkov vznikol Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (angl. *International Accounting Standards Committee* – ďalej len „Výbor IASC“). Činnosť Výboru IASC bola riadená Radou združujúcou účtovníkov z celého sveta – tzv. Medzinárodná federácia účtovníkov (angl. *International Federation of Accountants* – ďalej len „Rada IFAC“).

O potrebe vytvorenia spoločných štandardov sa hovorilo už skôr ako vznikla táto organizácia, a to už v polovici 60-tych rokov 20. storočia. Začala sa presadzovať myšlienka, podľa ktorej by sa pravidlá medzinárodného účtovníctva nemali zameriavať na oblasti účtovania jednotlivých transakcií, nakoľko by bolo problematické ich presadiť v rôznych krajinách s rozdielnou ekonomickou situáciou, ale na oblasť vykazovania výsledku týchto transakcií, na celkovú finančnú a ekonomickú výkonnosť účtovnej jednotky.

V roku 1997 bol Radou IFAC vytvorený Stály interpretačný výbor (angl. *Standing Interpretations Committee* – ďalej len „Výbor SIC“). Jeho úlohou bolo zamerať sa na sporné účtovné otázky a vytvárať k nim interpretácie, ktoré zjednocovali riešenie v súlade s existujúcimi štandardmi.

Na prelome roku 1999 sa rozhodlo o vzniku novej inštitúcie vydávajúcej medzinárodné účtovné štandardy. Vznikla preto Nadácia Výboru pre medzinárodné účtovné štandardy (angl. *International Accounting Standard Committee Foundation* – ďalej len „IASCF“). Jej cieľom bolo financovanie a zefektívnenie činnosti Výboru IASC. (Dvořáková, 2013)

V roku 2001 vznikla Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (angl. *International Accounting Standards Board* – ďalej len „Rada IASB“), ktorá nadviazala na činnosť Výboru IASC z roku 1973. Jej úlohou je vytvárať medzinárodné štandardy finančného vykazovania, upravovať a schvaľovať existujúce štandardy, zverejňuje návrhy nových štandardov.

V roku 2002 bola činnosť Výboru SIC nahradená Výborom pre interpretácie IFRS (angl. *IFRS Interpretations Committee* – ďalej len „Výbor IFRIC“).

Štandardy, ktoré vznikajú v súčasnosti sa už neoznačujú IAS, ale pod názvom IFRS. Štandardy, ktoré boli publikované ešte pred vytvorením Rady IASB zostávajú v platnosti aj

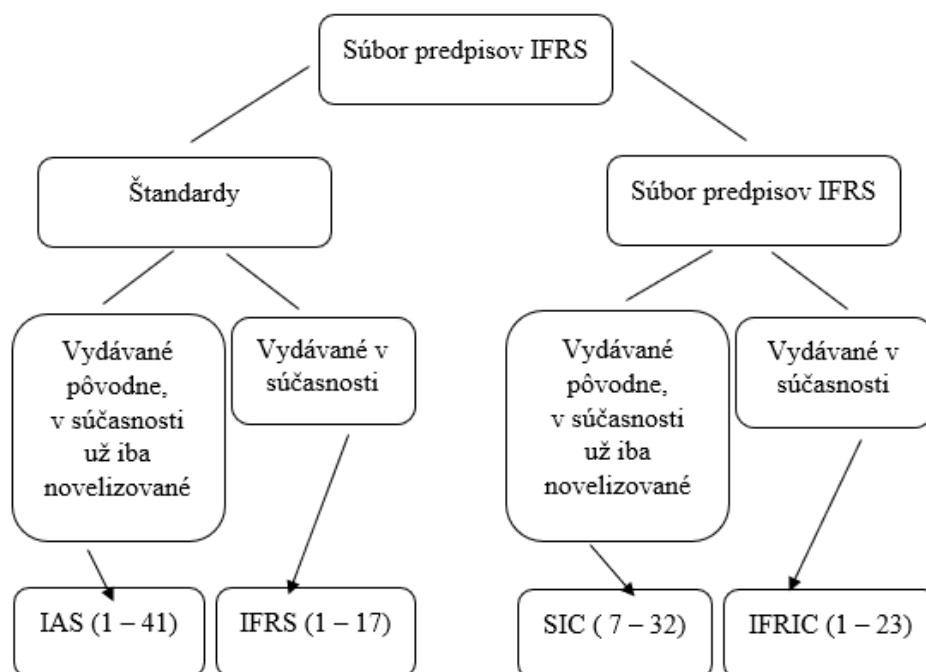
naďalej. Pojem IFRS sa tiež používa aj na všeobecné označenie štandardov IAS, IFRS a interpretácií SIC a IFRIC. Štandardy IAS sú číslované nesúvisle od IAS 1 až po IAS 41, to isté platí aj pre interpretácie SIC, ktoré sú číslované od SIC 7 až po SIC 32. Štandardy IFRS spolu s interpretáciami IFRIC sú číslované súvisle, tak ako vznikajú. Štandardy IFRS sa číslujú od IFRS 1 až po IFRS 17 a interpretácie IFRIC sa číslujú od IFRIC 1 až po IFRIC 23. Prehľad číslovania jednotlivých štandardov uvádzame v nasledujúcom členení.

IFRS, je spoločný názov pre sústavu štandardov pre finančné vykazovanie, ktoré tvoria:

- Medzinárodné účtovné štandardy – IAS, ktoré sa delia na tie, ktoré boli publikované do roku 2002 a po roku 2002,
- Medzinárodné štandardy finančného vykazovania – IFRS – publikované od roku 2003,
- Interpretácie SIC vydávané do roku 2002 Stálym interpretačným výborom a interpretácie IFRIC vydávané od roku 2002 Výborom pre interpretácie medzinárodného finančného vykazovania. (Tumpach, 2006)

Hlavným rozdielom medzi štandardom a interpretáciou je v tom, že štandard rieši celkový problém, zaoberá sa jednou konkrétnou oblasťou, pričom interpretácie riešia iba čiastkový problém.

Schéma č. 1 Rozdelenie IFRS podľa Rady IASB



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa oficiálnej stránky IFRS dostupnej na internete:

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/>

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

Na uvedenej schéme môžeme vidieť rozdelenie medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS, ktoré sa primárne rozdeľujú na štandardy a interpretácie, ďalej sa tiež posudzuje, či sú vydávané aj v súčasnosti alebo sa už iba novelizujú. Pri vytváraní schémy sme vychádzali z oficiálnej stránky IFRS, kde zoznam preberaných štandardov každoročne aktualizuje Rada IASB.

### *1.1.2 Charakteristika IFRS*

Základným rozdielom medzi IFRS a slovenskými účtovnými predpismi je fakt, že majú odlišný cieľ. IFRS sa prednostne zameriavajú na všeobecný účel účtovnej závierky. Cieľom nie je vedenie účtovníctva, ale poskytovanie informácií o finančnej situácii, finančnej výkonnosti a peňažných tokoch používateľom, ktorí na základe týchto informácií prijímajú rozhodnutia.

Každoročne vydáva Rada IASB aktualizovanú verziu IFRS. V úvode sa nachádza Predslov k IFRS, v rámci ktorého sa čitateľ oboznamuje s cieľom jednotlivých orgánov IFRS ako je Rada IASB a Výbor IFRIC. Ďalšou samostatnou časťou je Koncepčný rámec, ktorému sa budeme v práci neskôr venovať. V nasledujúcich častiach IFRS sú uvedené konkrétne štandardy IFRS a IAS, jednotlivé interpretácie SIC a IFRIC, slovník vybraných odborných výrazov a na konci je uvedený register. Celý komplex IFRS je v prvom rade určený pre kapitálové spoločnosti, ktorých cieľom je dosahovanie zisku.

Okrem Rady IASB sú štandardy IFRS zverejnené v Úradnom vestníku EÚ. Rozdiel je, ale v tom, že v Úradnom vestníku sa nachádza iba text štandardov spolu s prílohami, bez Koncepčného rámca a úvodu.

K tomu, aby bola zabezpečená implementácia IFRS do podmienok členských krajín je potrebné zabezpečiť právne uznanie IFRS v EÚ. Každý štandard (alebo interpretácia) po tom, ako je schválený Výborom pre reguláciu účtovníctva, ho Európska komisia vydá ako nariadenie a zverejnení v Úradnom vestníku Európskej únie. Až po týchto dvoch krokoch sa príslušný štandard stáva právne záväzným pre účtovné jednotky zo všetkých členských štátov EÚ. V každej účtovnej závierke musí byť uvedené, že sa zostavuje v súlade s IFRS, ktoré boli prijaté Európskou úniou.

V rámci harmonizácie účtovníctva boli špeciálne vytvorené medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor – IPSAS a zjednodušený medzinárodný štandard finančného vykazovania pre malé a stredné podniky – IFRS for SME, o jeho použití sa môžu krajiny

rozhodnúť. Tieto štandardy vyplynuli z pôvodnej smernice o účtovných závierkach, ale rozhodlo sa o zmiernení zaťaženia malých a stredných podnikov. Význam malých a stredných podnikov v hospodárstve je značný a EÚ sa snaží odbremeniť malých podnikateľov od administratívnych povinností.

Podľa smernice o účtovných závierkach sa rozlišujú mikropodniky, malé podniky, stredne veľké podniky a veľké podniky. Slovenská republika používa rozdelenie troch veľkostných skupín a to mikro, malé a veľké účtovné jednotky, ktoré zahŕňajú aj subjekty verejného záujmu.

IFRS sa zaoberajú zostavením účtovnej závierky, čomu predchádza použitie vhodnej účtovnej politiky, príprava všetkých podkladov na zostavenie a na základe pripravených podkladov ich použitie do podoby vhodnej na vykázanie v konkrétnych súčiastiach účtovnej závierky.

Podľa IFRS pojmy prezentácia, vykazovanie a zverejňovanie nemajú rovnaký význam. Prezentácia sa použije v prípade, ak nie je potrebné uviesť presne v ktorej súčasti účtovnej závierky sa daná informácia uvádza, vykazovanie sa chápe ako konkrétne uvedenie skutočností v súčiastiach účtovnej závierky a zverejňovanie sa rozumie uvedenie v poznámkach účtovnej závierky.

## 1.2 Štruktúra účtovnej závierky

Účtovná závierka podľa zákona o účtovníctve v sústave podvojného účtovníctva obsahuje tri časti a to súvahu, výkaz ziskov a strát a poznámky. Podľa medzinárodného účtovného štandardu *IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky* tvoria súčasti účtovnej závierky: súvaha (výkaz o finančnej situácii), výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku (pre zjednodušenie budeme v práci používať výraz výkaz ziskov a strát), výkaz zmien vlastného imania, výkaz o peňažných tokoch a poznámky.

„Pri zostavovaní účtovnej závierky podľa IFRS sa dodržiavajú zásady podľa IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky, ktorými sú:

- verná prezentácia,
- predpoklad pokračovania v činnosti,
- aktuálna báza,
- konzistentnosť prezentácie a klasifikácie položiek,
- významnosť a agregácia,
- zákaz kompenzácie,
- frekvencia vykazovania,

- porovnateľné informácie.“ (Šlosárová – Blahušiaková, 2017, s. 391)

Podľa IAS 1 sa účtovná závierka zostavuje tak, aby verne prezentovala finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky. Základom vernej prezentácie je, aby sa do účtovnej závierky premietli všetky transakcie v súlade s definíciami a kritériami na vykazovanie majetku, záväzkov, nákladov a výnosov, definovaných v Koncepčnom rámci. Podľa IAS 1 je výsledkom uplatňovania IFRS účtovná závierka, ktorá spĺňa podmienku vernej prezentácie.

Schéma č. 3 Súčasti účtovnej závierky



Zdroj: Tumpach, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: Ekonómia. 2006. s. 58. ISBN 80-8078-072-2.

### **Súvaha (Výkaz o finančnej situácii)**

Súvaha je najdôležitejšiu súčasťou účtovnej závierky, pretože poskytuje informácie o finančnej situácii účtovnej jednotky. Súvaha je popísaná v rámci štandardu IAS 1, ale aj v rámci odborných štandardov a samotného Koncepčného rámca. Nie je predpísaná konkrétna štruktúra súvahy, môže mať podobu horizontálnu a aj vertikálnu. Horizontálna forma je rozdelená na časť aktíva a časť pasíva (vlastné imanie a záväzky). Vertikálna forma informuje o výške aktív a pasív a sume čistého pracovného kapitálu. Uplatňuje sa pravidlo významnosti, do súvahy sa na samostatnom riadku zobrazí tá položka, ktorá je tak významná, žeby jej neuvedenie negatívne ovplyvnilo rozhodovanie používateľov. Okrem uvedeného IAS 1 uvádza položky, ktoré musia byť povinne uvedené v súvahe.

### ***Výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku***

Podľa IFRS sa niektoré účty uzatvárajú prostredníctvom účtu vlastného imania a nie výkazu ziskov a strát. V rámci IFRS sa za náklady a výnosy považujú tie položky, ktoré znižujú vlastné imanie, ale nie v dôsledku rozhodnutia vlastníkov. Zisk alebo strata vznikne po odpočítaní výnosov od nákladov, do ktorých sa nezahŕňajú ostatné súčasti komplexného výsledku. Komplexný výsledok je zmena vlastného imania, ktorá vznikla počas účtovného obdobia, okrem transakcií s vlastníkami.

Ostatné súčasti komplexného výsledku sú tvorené z nákladov a výnosov, ktoré ale nie sú vykázané vo výsledku hospodárenia, ale vo vlastnom imaní. V ostatných súčastiach komplexného výsledku sa zobrazí výsledok hospodárenia a celkového komplexného výsledku v členení na časť, ktorá pripadá na nekontrolujúce podiely a tá časť, ktorá pripadá na vlastníkov materskej spoločnosti.

Vo výkaze ziskov a strát sa použije také členenie a zoskupenie nákladov a výnosov, že sa na základe nich dajú vyčíslieť ukazovatele potrebné na posúdenie ekonomickej činnosti a výkonnosti účtovnej jednotky.

Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, ktorý spôsob prezentácie prevádzkových nákladov si zvolí spomedzi druhového členenia alebo účelového členenia nákladov. Druhové členenie znamená, že sa vykáže spotreba zdrojov ako výdavok a súčasne ako náklad v čase, keď sa spotreba uskutočnila. Účelové členenie nákladov znamená, že sa vykáže spotreba v čase, keď k nej skutočne došlo ako výdavok a nákladom sa spotreba stane až v čase predaja. Slovenské účtovníctvo používa druhové členenie, kým pre IFRS je charakteristické práve účelové členenie.

### ***Výkaz zmien vlastného imania***

Patrí k novším súčastiam účtovnej závierky. Hlavným cieľom je, aby sa do výkazu ziskov a strát vykázali tie položky, ktoré ovplyvňujú vlastné imanie priamo cez výkaz ziskov a strát, pričom sa dodržiava verný a pravdivý obraz o skutočnostiach účtovnej jednotky. Ak by sa zobrazili všetky transakcie do výkazu ziskov a strát, bol by ovplyvnený základ na vyplatenie dividend a tým aj princíp zachovania kapitálu. Práve kvôli tomuto sa časť zmien účtuje a vykazuje nepriamo cez výkaz zmien vlastného imania, neohrozí sa majetková podstata účtovnej jednotky a ani sa nezmení výsledok hospodárenia.

Vo výkaze zmien vlastného imania sa zobrazí celkový komplexný výsledok rozdelený na časť pripadajúcu na nekontrolujúce podiely a časť pripadajúcu na vlastníkov materskej spoločnosti. Následne sa zobrazia zmeny vo vykazovaní alebo v uplatňovaní,

ktoré sa uskutočnili spätne v súlade s *IAS 8 Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Takisto sa prezentuje účtovná hodnota každej položky vlastného imania, ktorá sa porovnáva na začiatku a na konci doby vykazovania. Je potrebné, aby sa špecifikovalo, či zmena vyplynula z výsledku hospodárenia alebo z transakcie s vlastníkami alebo z položky v ostatných súčiastiach komplexného výsledku hospodárenia.

Ak by sme nebrali do úvahy transakcie s vlastníkami, celková zmena vlastného imania by sa zobrazila ako súčet nákladov a výnosov za účtovné obdobie, vrátane ziskov a strát, ktoré účtovná jednotka vyprodukovala za dané obdobie. Opravy významných chýb a zmeny účtovnej zásady s vplyvom na vlastné imanie, neovplyvňujú vlastné imanie, ale ovplyvňujú začiatkový stav neuhradenej straty alebo nerozdeleného zisku.

### ***Výkaz peňažných tokov***

Význam tohto výkazu spočíva v tom, že investor sa zaujíma nielen o výsledok hospodárenia, ale takisto aj ako je účtovná jednotka schopná produkovať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty. Ak účtovná jednotka dokáže vyprodukovat' dostatočné množstvo peňažných prostriedkov, dokáže existovať aj ak nevykazuje zisk. Pri nákladoch a výnosoch sa uplatňuje vykazovanie z hľadiska zachovania kapitálu, v tomto výkaze je možné prezentovať zmeny, ktoré nastali vo finančnej štruktúre účtovnej jednotky a posúdiť schopnosť účtovnej jednotky reagovať na zmeny u konkurencie.

Forma výkazu závisí od metódy, ktorá sa použila, môže to byť priama a nepriama metóda. Pri priamej sa za východiskové údaje považujú hodnoty peňažných prostriedkov zo začiatku účtovného obdobia a následne sa uvádzajú všetky ďalšie skupiny peňažných príjmov a výdavkov z prevádzkovej činnosti. Pri nepriamej metóde sa vychádza z výsledku hospodárenia, ktorý je upravený o vplyv nepeňažných transakcií, ktoré nespôsobujú pohyb peňažných prostriedkov hoci ovplyvňujú výsledok hospodárenia.

Obsahom tohto výkazu by mali byť aj iné doplňujúce skutočnosti z rôznych oblastí, napríklad informácie o investíciách do dcérskych účtovných jednotiek, o poskytnutí úverov, ktoré ešte neboli vyčerpané a môžu byť použité v budúcom období. Upravuje ho samostatný štandard *IAS 7 Výkaz peňažných tokov*.

### ***Poznámky***

Štruktúra poznámok je vymedzená Konceptčným rámcom, ale aj štandardom *IAS 1* a aj osobitnými štandardmi. V rámci poznámok by mali byť uvedené skutočnosti, ktoré boli rozhodujúce pri príprave účtovnej závierky ako sú zásady bilančnej politiky, špecifické

účtovné zásady a vysvetlivky, ktoré obsahujú detailnejšie informácie o rizikách, neistotách, o ostatných súčastiach účtovnej závierky.

Taktiež by sa mali uvádzať informácie, ktoré nie sú uvedené v účtovnej závierke, ale sú dôležité na pochopenie súvislostí, ustanovenie o súlade účtovnej závierky s IFRS, zverejnenie informácií, ktoré nie sú uvedené v ostatných súčastiach účtovnej závierky, no aj napriek tomu sú významné a ďalšie iné doplňujúce informácie k súčastiam účtovnej závierky. V rámci poznámok by sa mali uvádzať aj rôzne prehľady a to napríklad prehľad rezerv, prehľad o neobežnom hmotnom majetku, vykazovanie informácií o segmentoch, o podmienených záväzkoch a záväzkoch zo zmlúv.

### **1.3 Povinnosť použiť IFRS podľa národnej úpravy v SR**

IFRS sú v rámci EÚ upravené Nariadením Rady a Európskeho parlamentu č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (ďalej len „Nariadenie Rady a EP č. 1606/2002“), ktorý vytvoril legislatívny základ na uplatňovanie IFRS v EÚ.

Na základe tohto nariadenia sa zostavuje podľa IFRS individuálna a konsolidovaná účtovná závierka. Individuálna účtovná závierka sa zostavuje u takej účtovnej jednotky, ktorá nie je investujúcim podnikom podieľajúcim sa na ovládaní inej účtovnej jednotky, teda ktorá nie je spoluvlastníkom. Konsolidovanú účtovnú závierku zostavuje účtovná jednotka s vlastnými cennými papiermi kótovanými na regulovanom trhu, povinne, bez ohľadu na rozhodnutie členského štátu a pri ostatných účtovných jednotkách sa zostavuje účtovná závierka povinne na základe rozhodnutia členského štátu.

Podľa zákona o účtovníctve § 17a zostavuje individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS „, účtovná jednotka, ktorou je:

- banka, správcovská spoločnosť, poisťovňa okrem zdravotnej poisťovne, zaistovňa, Slovenská kancelária poisťovateľov, dôchodková správcovská spoločnosť, doplnková dôchodková spoločnosť, Burza cenných papierov,
- pobočka zahraničnej banky, zahraničnej správcovskej spoločnosti, poisťovne z iného členského štátu, zahraničnej poisťovne, zaistovne z iného členského štátu a pobočka zahraničnej poisťovne.“

Okrem uvedených účtovných jednotiek podľa § 17a odseku 2 zákona o účtovníctve postupuje podľa IFRS aj tá obchodná spoločnosť, ktorá splní aspoň dve z podmienok veľkostných kritérií za najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia:

- celková suma majetku je vyššia ako 170 000 000 eur, sumou majetku sa chápe suma zistená zo súvahy upravená o oprávky a opravné položky,
- čistý obrat je vyšší ako suma 170 000 000 eur,
- priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2000.

Podľa § 17a odseku 3 zákona o účtovníctve sa účtovná jednotka môže rozhodnúť zostavovať účtovnú závierku podľa IFRS v prípade, ak:

- v účtovnom období emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu,
- je platobnou inštitúciou, inštitúciou elektronických peňazí, obchodníkom s cennými papiermi, pobočkou zahraničného obchodníka s cennými papiermi a nie je súčasne bankou, pobočkou zahraničnej banky, správcovskou spoločnosťou alebo pobočkou zahraničnej správcovskej spoločnosti,
- je nástupníckou účtovnou jednotkou a zanikajúca alebo nástupnícka účtovná jednotka pred rozhodným dňom zostavovala individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS,
- je novovzniknutou dcérskou účtovnou jednotkou a ku dňu, ku ktorému zostavuje prvú individuálnu účtovnú závierku spĺňa veľkostné kritériá a zároveň jej materská účtovná jednotka, ktorá podlieha právu niektorého členského štátu, zostavuje individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS,
- je európskou spoločnosťou so sídlom na území Slovenskej republiky, európskym družstvom alebo je európskym zoskupením hospodárskych záujmov na území Slovenskej republiky, ak pred premiestnením sídla na územie Slovenskej republiky zostavovali individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS.

Podľa § 17b zákona o účtovníctve sa riadi podľa IFRS účtovná jednotka, ktorou je Národná banka Slovenska. Podľa § 22 zostavujú účtovné jednotky konsolidované účtovné závierky podľa metód a zásad IFRS. Účtovná závierka verejnej, ústrednej správy a súhrnná účtovná závierka verejnej správy sa zostavuje podľa § 22a zákona o účtovníctve.

## 1.4 Konceptný rámec pre finančné vykazovanie (2010)

Konceptný rámec pre finančné vykazovanie (angl. *Conceptual Framework for Financial Reporting*, ďalej len „Konceptný rámec“) predstavuje teoretický základ určený na zostavenie účtovnej závierky podľa IFRS.

Cieľom Konceptného rámca je vytvoriť súbor súvisiacich cieľov a konceptov na oceňovanie prvkov účtovnej závierky a ich zverejňovanie. Obsahuje východiská na tvorbu samotných štandardov, zameriava sa na ciele účtovnej závierky, na jej používateľov a metódy akými sa dopracujeme k dosiahnutiu cieľov. Slúži ako pomocný nástroj v prípade rozhodovania aký spôsob oceňovania zvoliť a ako danú transakciu zaúčtovať a vykázať. Znalosť Konceptného rámca je dôležitá pri interpretovaní účtovných informácií obsiahnutých v účtovnej závierke, ako aj pri zostavení účtovnej závierky.

Konceptný rámec nie je nadradený medzinárodným účtovným štandardom, použije sa v prípade ak pre danú oblasť neexistuje vlastný štandard alebo ak v danom štandarde nie je jednoznačná odpoveď na daný problém. V špecifických prípadoch môže dôjsť k rozporu medzi Konceptným rámcom a príslušným štandardom. V tomto prípade má prednosť použitie štandardu a nie Konceptného rámca.

Prvú verziu Konceptného rámca vydal Výbor IASC pod názvom Rámec (angl. *Framework*) v júli 1989. Rámec z roku 1989 bol zastaralý a bolo potrebné vykonať revíziu.

V roku 2004 Rada IASB v spolupráci s Radou pre účtovné štandardy (angl. *Financial Accounting Standards Board* – ďalej len „Rada FASB“) zahájili projekt revízie Konceptného rámca.

V roku 2010 boli publikované aktualizované kapitoly o ciele finančného vykazovania a kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií. V nasledujúcich rokoch Rada IASB pokračovala v spolupráci s Radou FASB ohľadom revízie Konceptného rámca.

V roku 2013 bol publikovaný (angl. *Discussion Paper : A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting in 2013* – ďalej len „*Discussion Paper 2013*“) jeden z ďalších projektov. Nezaoberal sa všetkými kapitolami a aspektami Konceptného rámca zverejneného v roku 2010. Následne bol zverejnený (angl. *Exposure Draft: Conceptual Framework for Financial Framework in 2015* – ďalej len „*Exposure Draft 2015*“), ktorý už obsahoval všetky kapitoly. Bola v ňom obsiahnutá aj kapitola o vykazujúcej účtovnej jednotke na základe návrhov z *Exposure Draft 2010*. (Grant Thornton, 2018)

Na nasledujúcej schéme je zobrazené postavenie Konceptného rámca a je zobrazená dôležitosť jednotlivých kapitol v pyramídovej štruktúre.

## Schéma č. 2 Konceptný rámec IASB



Zdroj: KRIŠTOFÍK, Peter – ŠURANOVÁ, Zuzana – SAXUNOVÁ, Darina. *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IFRS*. 2. vydanie. Bratislava: Iura Edition, 2011. s. 38. ISBN 978-80-8078-396-9.

### 1.5 Obsah Konceptného rámca

V nasledujúcej kapitole sa zameriame na obsah jednotlivých kapitol Konceptného rámca (2010). Niektoré kapitoly boli úplne alebo čiastočne prevzaté z pôvodného Rámca z roku 1989 a iné kapitoly sú nové.

Konceptný rámec z roku 2010 sa rozdeľuje na štyri kapitoly:

*Kapitola 1: Ciel' finančného vykazovania.*

*Kapitola 2: Vykazujúca účtovná jednotka.*

*Kapitola 3: Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií.*

*Kapitola 4: Základné predpoklady pri zostavení účtovnej závierky, prvky účtovnej závierky, vykázanie a oceňovanie prvkov účtovnej závierky, koncepcia vlastného kapitálu a zachovania vlastného kapitálu.*

Kapitola 2 bola oproti pôvodnému Konceptnému rámcu z roku 1989 doplnená, ale neobsahuje žiadny obsah. Kapitola 1 a 3 boli prepracované a kapitola 4 zostala pôvodná, nezmenená z roku 1989.

#### *Kapitola 1 Ciel' finančného vykazovania*

V kapitole 1 sa definuje základný cieľ finančného vykazovania, ktorým je poskytnúť rôznym používateľom, čo najspôhlivejšie informácie. Musí však byť dodržaná podmienka

verného a pravdivého zobrazenia skutočností o majetkovej, finančnej a výnosovej situácii účtovnej jednotky. Na druhej strane sa očakáva, že používatelia týchto informácií majú primerané vedomosti o zostavovaní účtovnej zvierky podľa IFRS.

Medzi hlavné typy používateľov patria vlastníci, zamestnanci, veritelia, dodávatelia a iní obchodní veritelia, zákazníci, vlády a ich inštitúcie, verejnosť.

K ďalším používateľom patria aj komoditné burzy, burzy cenných papierov, ratingové agentúry, konkurenčné podniky, finanční analytici. Nie je možné poskytnúť informácie pre všetky skupiny používateľov, ale dá sa stanoviť určitá skupina s rovnakými preferenciami informácií.

Koncepčný rámec zdôrazňuje, že potreby používateľov účtovnej zvierky sú dôležitejšie ako potreby audítorov. Užitočné informácie umožnia optimálne rozložiť finančné zdroje, ktorých objem má účtovná jednotka obmedzený a v dôsledku toho sa zefektívnia procesy na kapitálovom trhu.

### *Kapitola 3 Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií*

Obsahom tretej kapitoly sú kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií, ktoré sú dôležité z hľadiska užitočnosti informácií v účtovnej zvierke. Rozlišujeme dve skupiny charakteristík – primárne a sekundárne.

Medzi primárne (základné) charakteristiky zahrňame tieto:

- relevantnosť – táto podmienka sa zabezpečuje tým, že informácie sa považujú za relevantné v prípade, ak pomáhajú hodnotiť súčasné, minulé a budúce udalosti. S relevantnosťou je úzko spätá aj významnosť. Významná je tá informácia, ktorej chybné uvedenie, alebo neuvedenie v účtovnej zvierke by mohlo negatívne ovplyvniť rozhodovanie používateľov.
- spoľahlivosť – spoľahlivé sú tie informácie, ktoré verne odzrkadľujú skutočnosti, ktoré nie sú jednostranné, a ktoré neobsahujú závažnú chybu. So spoľahlivosťou sa spájajú aj ďalšie skutočnosti:
  - verné zobrazenie – informácie musia verne odzrkadľovať skutočnosť, aby mohli byť považované za spoľahlivé, sú ale aj také informácie, ktoré sa nedajú kvantifikovať,
  - prednosť podstaty pred formou – vykazujú sa informácie podľa ich podstaty a nie podľa právnej formy,
  - neutralita – informácie uvedené v účtovnej zvierke nemôžu byť nijakým spôsobom zaujaté,

- opatrnosť – majetok sa vykazuje v čo najnižšej cene a záväzky v čo najvyššej, s ohľadom na možné riziká, náklady sa vykazujú ak je ich vznik pravdepodobný, ale výnosy až v čase ich vzniku,
- úplnosť – informácie sú spoľahlivé pri dodržaní úplnosti a významnosti zároveň so zohľadnením nákladov na ich získanie.

Medzi sekundárne (nadstavbové) zaraďujeme tieto:

- zrozumiteľnosť – nevyhnutnou podmienkou informácií prezentovaných v účtovnej závierke je ich zrozumiteľnosť,
- porovnateľnosť – používatelia by mali porovnávať účtovné závierky s podobným predmetom činnosti, aby mohli porovnať ich finančnú situáciu a zmeny, ktoré nastali.
- včasnosť – vykazovanie určitých informácií oneskorene môže mať za následok stratu ich relevantnosti, aj ak by boli spoľahlivé, často je potrebné vykázať informácie skôr ako sú známe všetky skutočnosti a v dôsledku toho môže byť znížená spoľahlivosť,
- rovnováha medzi úžitkom a nákladom – v prípade ak náklady na získanie informácie budú vyššie ako úžitok z jej vykazania, vykazanie takejto informácie sa bude považovať za neefektívne,
- rovnováha medzi kvalitatívnymi charakteristikami – je potrebné udržiavať rovnováhu medzi charakteristikami, aby bol zároveň dodržaný aj cieľ účtovnej závierky.

*Kapitola 4 Základné predpoklady pri zostavení účtovnej závierky, prvky účtovnej závierky, vykazovanie a oceňovanie prvkov účtovnej závierky, koncepcia vlastného kapitálu a zachovania vlastného kapitálu*

Vo štvrtej kapitole definujeme prvky účtovnej závierky a kladie sa dôraz na užitočnosť účtovnej informácie. Medzi základné predpoklady zostavenia účtovnej závierky patria:

- Akruálna báza – transakcie sú zaúčtované a vykázané do účtovného obdobia, ktorého sa naozaj týkajú bez ohľadu na pohyb peňažných prostriedkov.  
Účtuje sa nielen o minulých transakciách, ale aj o povinnosti platby v budúcnosti, účtovná závierka podľa akruálnej bázy poskytuje reálny pohľad na účtovnú jednotku.
- Nepretržitosť činnosti – účtovná závierka sa zostavuje iba za predpokladu nepretržitého pokračovania účtovnej jednotky, ak sa neočakáva, že bude musieť

v blízkej budúcnosti obmedziť rozsah svojej činnosti alebo by sa nachádzala v likvidácii.

Súčasťou kapitoly 4 je definovanie prvkov účtovnej závierky, ktorými sú : majetok, záväzky, vlastné imanie, výnosy, náklady, ostatné náklady a výnosy, vklady vlastníkov a rozdeľovanie v rámci ich právomoci, peňažné toky.

Prvky účtovnej závierky sú definované podľa ich podstaty v širšom zmysle a podľa ich vykázania v užšom zmysle.

Majetok, záväzky a vlastné imanie sú základné prvky v súvahe a sú taktiež meradlom finančnej situácie účtovnej jednotky. Jednotlivé prvky účtovnej závierky sú definované nasledovne:

- majetok – ekonomické prostriedky ovládané (kontrolované) podnikom, ktoré sú výsledkom minulých udalostí a od ktorých sa očakáva, že podniku z nich budú v budúcnosti plynúť ekonomické úžitky a dajú sa spoľahlivo oceniť,
- záväzok – súčasná povinnosť podniku, ktorá vznikla z minulých udalostí, od splnenia tejto povinnosti sa očakáva v budúcnosti odliv zdrojov, ktoré predstavujú ekonomické úžitky podniku a dajú sa spoľahlivo oceniť,
- vlastné imanie – reziduálna suma majetku, ktorá zostáva po odpočítaní všetkých záväzkov. (Krištofik – Šuranová – Saxunová, 2011)

Vo výkaze ziskov a strát sú základnými prvkami výnosy a náklady, ktoré predstavujú meradlo výkonnosti. Definícia je splnená vtedy, ak je pravdepodobné, že ekonomické úžitky budú plynúť z alebo do účtovnej jednotky a budú sa dať spoľahlivo oceniť. Taktiež musia byť definované v Konceptnom rámci a to nasledovne:

- výnosy – zvýšenie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prílevu alebo zvýšenia majetku alebo zníženia záväzkov, čo má za následok iné zvýšenie vlastného imania, ako je zvýšenie súvisiace s vkladmi vlastníkov do vlastného imania,
- náklady – zníženie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme odlivu alebo zníženia majetku alebo vznik záväzkov, čo má za následok iné zníženie vlastného imania, ako je zníženie súvisiace s rozdeľovaním vlastného imania medzi vlastníkov. (Krištofik – Šuranová – Saxunová, 2011)

Ostatné výnosy môžu vzniknúť ako kladný výsledok pri predaji dlhodobého majetku alebo pri inkasovaní pohľadávky. Účtujú sa výsledkovo, a preto sa vykazujú vo výkaze ziskov a strát. Môžu tiež vzniknúť ako kurzový zisk alebo ako výsledok precenenia, účtujú

sa súvahovo a budú sa vykazovať v súvahe vo vlastnom imaní, pretože sa tvorí fond z precenenia.

Ostatné náklady môžu vzniknúť ako záporný výsledok z predaja dlhodobého majetku alebo pri zmene metódy ocenenia majetku v dôsledku čoho sa tvorí opravná položka. Vykazujú sa cez výkaz ziskov a strát výsledkovo. Súvahovo sa vykazuje v prípade zmeny metódy ocenenia zásob, ktorá vedie k vytvoreniu opravnej položky.

Ostatné náklady a výnosy, ktoré sa účtovali súvahovo a majú vplyv na vlastné imanie sa nevykazujú vo výkaze ziskov a strát.

V kapitole 4 sa uvádzajú kritériá vykazovania a znamená to, že ak sú splnené definície jednotlivých základných prvkov účtovnej závierky, budú vykázané v príslušných súčastiach účtovnej závierky.

Pri zvolenom spôsobe oceňovania je dôležité, či je splnená podmienka nepretržitého pokračovania v činnosti účtovnej jednotky. V závislosti od tejto okolnosti sa bude aplikovať daná oceňovacia veličina. Použitie správnej oceňovacej veličiny je veľmi dôležitý proces, pretože od ocenenia majetku a záväzkov závisia aj ostatné položky, ktoré je potrebné vykázať v príslušných súčastiach účtovnej závierky.

Pri oceňovaní sa vyskytujú určité riziká, ktorými sú napríklad, že kúpna sila meny sa môže meniť, časom sa môže zmeniť hodnota majetku v dôsledku morálneho a fyzického opotrebenia. Hodnota majetku môže byť iná v čase obstarania ako v čase predaja, vyradenia majetku, výška záväzku sa stanovuje aj na základe odhadu ako v prípade rezerv.

Pri oceňovaní vychádzame z viacerých oceňovacích základní, ktoré vyplývajú z trhových podmienok, môžu byť v podobe čistej realizačnej hodnoty alebo objektívnej hodnoty, ktorá je znížená o náklady z predaja a z iných ako trhových podmienok ako sú peňažné toky.

V Koncepčnom rámci sú základné oceňovacie základne majetku a záväzkov definované nasledovne:

1. Historický náklad – majetok sa ocení na základe peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov, ktoré sme vynaložili na jeho nadobudnutie v primeranej hodnote v čase obstarania. Záväzok sa ocení sumou výnosov, ktoré sme získali výmenou za záväzky alebo sumou peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov, ktoré vyplynú z úhrady záväzkov pri podnikaní.
2. Bežný náklad – majetok sa ocení peňažnými prostriedkami alebo peňažnými ekvivalentami, ktoré by museli byť uhradené v prípade, ak by sa rovnaký majetok obstaral teraz. Pri záväzkoch sa použije ocenenie peňažných prostriedkov

a ekvivalentov, ktoré neboli diskontované a bolo by potrebné ich použiť na uhradenie záväzku v súčasnosti.

3. Realizovateľná hodnota – majetok sa ocení v hodnote peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov, ktoré by sme teraz získali predajom majetku pri jeho vyradení. Pri záväzkoch sa táto hodnota volá hodnotou vyrovnania a záväzky sa ocenia v hodnote peňažných prostriedkov a ekvivalentov, ktoré nie sú diskontované a očakáva sa, že budú potrebné na úhradu záväzkov pri podnikaní.
4. Súčasná hodnota – majetok sa ocení súčasnou diskontovanou hodnotou budúcich čistých peňažných príjmov, pretože sa očakáva, že sa budú vytvárať pri podnikaní. Pri záväzkoch sa očakáva, že sa využijú pri úhrade záväzkov vyplývajúcich z podnikania, a preto sa použije súčasná diskontovaná hodnota budúcich čistých peňažných výdavkov.

Základným oceňovacím modelom je oceňovanie v historických obstarávacích nákladoch. Má však aj určité nevýhody a to, že nie vždy poskytuje verný a pravdivý obraz o finančnej situácii účtovnej jednotky. Kvôli tomu sa v IFRS používajú aj iné oceňovacie veličiny, z ktorých najpoužívanejšou je čistá realizovateľná alebo trhová hodnota. Veľkou nevýhodou a nedostatkom Konceptného rámca je, že nezahŕňa oceňovanie na báze *fair value* – v preklade reálna hodnota. Cieľom oceňovania podľa reálnej hodnoty je oceniť majetok v takom ocenení, ktoré odráža trhovú hodnotu k dátumu ocenenia. Aj tento nedostatok viedol k potrebe uskutočnenia ďalšej revízie Konceptného rámca, konkrétne lepšie rozpracovanie kapitoly o oceňovaní.

Poslednou oblasťou, ktorou sa Konceptný rámec v rámci kapitoly 4 zaoberá je zachovanie vlastného kapitálu. Zisťuje sa vývoj vlastného kapitálu, či sa jeho výška nezmenila v priebehu jednotlivých účtovných období, či nedošlo k zvýšeniu alebo poklesu.

V prvom rade je potrebné vymedziť vlastný kapitál, následne akým spôsobom sa bude zisťovať jeho výška a tiež je potrebné zadefinovať koncepcie zachovania vlastného kapitálu. Vlastný kapitál môžeme definovať z hľadiska finančného chápania ako vlastné imanie alebo čisté aktíva podniku a z hľadiska fyzického chápania sa vlastný kapitál vyjadruje produkčnou schopnosťou.

Pri zachovaní kapitálu rozlišujeme tri základné teórie:

1. zachovanie finančného kapitálu v nominálnych peňažných jednotkách – ak sú čisté aktíva vyjadrené v peňažných jednotkách na konci účtovného obdobia vyššie ako čisté aktíva na začiatku účtovného obdobia, po vylúčení vkladov a výberov kapitálu

vlastníkmi, dosiahne sa zisk, tejto teórii zodpovedá oceňovanie na báze historických nákladov,

2. zachovanie finančného kapitálu v jednotkách pevnej kúpnej sily peňazí – zmena čistých aktív, ktoré sú vopred prepočítané na pevnú kúpnu silu peňazí sa rovná zisku po vylúčení vkladov a výberov kapitálu vlastníkmi, táto teória je zhodná s oceňovaním na báze historických nákladov s prepočtom na pevnú kúpnu silu peňazí,
3. zachovanie fyzického kapitálu – ak bude produkčná schopnosť účtovnej jednotky na konci účtovného obdobia vyššia ako na začiatku účtovného obdobia, dosahuje sa zisk, táto teória zodpovedá oceňovaniu na základe koncepcie bežného nákladu.

Táto kapitola bola bezo zmeny prevzatá z pôvodného rámca z roku 1989 a nebola predmetom revízie ani v Koncepčnom rámci (2010).

## 2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Hlavným cieľom diplomovej práce je zhodnotenie novelizovaného Konceptného rámca, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2020 s dôrazom na zmeny v porovnaní s predchádzajúcim znením Konceptného rámca pre finančné vykazovanie z roku 2010. Novelizovaný Konceptný rámec vydala Rada IASB v marci 2018, ale nadobudol účinnosť 1. januára 2020.

V prvej časti práce sme sa zamerali na pochopenie základných súvislostí spojených s charakteristikou Konceptného rámca, s jeho stručným vývojom a funkciami, ktoré plní až po stručný obsah jednotlivých kapitol, ako tiež charakteristika súčastí účtovnej závierky účtovnej jednotky. Dôležité bolo aj pochopenie kedy postupuje účtovná jednotka podľa IFRS a aká nadnárodná a národná úprava sa na ňu vzťahuje. Je dôležité podotknúť, že Konceptný rámec nemá podobu štandardu, nie je ani nadradený štandardu, ale slúži ako súbor určitých pravidiel a postupov, ktoré pomáhajú zostavovateľom účtovnej závierky správne sa zorientovať v účtovných informáciách.

V nasledujúcej časti práce sa zameriame na vyzdvihnutie zmien, ktoré nastali oproti predchádzajúcemu Konceptnému rámcu 2010. Budeme vychádzať z oficiálneho dokumentu, ktorý vydala Rada IASB s názvom Konceptný rámec pre finančné vykazovanie (angl. *Conceptual Framework for Financial Reporting*) a budeme tiež pracovať s dokumentom *Conceptual Framework Project Summary*, na základe ktorého odhalíme a identifikujeme a v stručnosti tieto zmeny a rozdiely popíšeme.

Rada IASB tiež vydala sprevádzajúci dokument ku samotnému Konceptnému rámcu s názvom (angl. *Amendments to References to Conceptual Framework in IFRS Standards – ďalej len „Aktualizácia odkazov ku Konceptnému rámcu v štandardoch IFRS“*), ktorý sa zameriava na úpravy ostatných štandardov vo vzťahu k novelizovanému Konceptnému rámcu. Rada IASB tiež publikovala dokument s názvom (angl. *Conceptual Framework Feedback Statement – ďalej len „Feedback Statement“*).

Vo *Feedback Statement* sú obsiahnuté problematické oblasti, ktoré boli predmetom projektov *Discussion Paper 2013* a *Exposure Draft 2015*, a ktoré predchádzali vytvoreniu Konceptného rámca 2018. V tomto dokumente sme sa zamerali na reakciu respondentov na kľúčové oblasti novelizovaného Konceptného rámca a následne na reakciu Rady IASB.

V súvislosti s hlavným cieľom sme si stanovili aj ďalšie čiastkové ciele, ktoré vedú k splneniu požadovaného hlavného cieľa:

- charakteristika a vývoj IFRS, povinnosť použiť IFRS podľa zákona o účtovníctve v SR,
- charakteristika Koncepčného rámca (2010), jeho stručný vývoj, funkcia a popis jednotlivých kapitol,
- charakteristika novelizovaného Koncepčného rámca, popis jeho kapitol so vzniknutými zmenami oproti predchádzajúcemu Koncepčnému rámcu,
- opis hlavných zmien na základe dokumentu *Feedback Statement*, názor respondentov a reakcia Rady IASB.

Pri skúmaní novelizovaného Koncepčného rámca budeme využívať viacero metód skúmania. Základnou metódou je analýza, ktorú sme využili v prvej časti práce pri skúmaní a popise jednotlivých kapitol Koncepčného rámca. Analýzu budeme používať aj v tretej časti práce pri identifikovaní jednotlivých zmien v novelizovanom Koncepčnom rámci v porovnaní s predchádzajúcou verziou Koncepčného rámca v kapitole 3.1. ako aj pri skúmaní jednotlivých kapitol vo *Feedback Statement* z pohľadu respondentov a z pohľadu Rady IASB v kapitole 3.2.

Ďalšou metódou použitou v diplomovej práci v tretej časti je komparácia. Komparáciu použijeme hlavne pri posudzovaní a porovnávaní rozdielov medzi novelizovaným Koncepčným rámcem s jeho predchádzajúcou verziou a tiež pri hodnotení rozdielov, ktoré sa objavili v priebehu realizácie projektov revízie Koncepčného rámca. Komparácia sa uskutočňuje na troch úrovniach v rámci dokumentu *Feedback Statement*. Prvá úroveň spočíva v uvedení problematickej témy v rámci diskusie v projektoch *Discussion Paper 2013* a *Exposure Draft 2015*. Následne na túto tému reagujú respondenti, čo predstavuje druhú úroveň hodnotenia. V rámci tretej úrovne hodnotí tému, ktorá bola predmetom diskusie, Rada IASB a uvedie konečné stanovisko, ktoré je obsiahnuté už v novelizovanom Koncepčnom rámci.

Pri získavaní potrebných materiálov a poznatkov ako aj na pochopenie všetkých súvislostí medzi nimi budeme používať metódu syntézy. Výsledkom syntézy je celkové zhrnutie poznatkov v rámci kapitoly 3.3., v ktorej stručne uvádzame tie najvýznamnejšie rozdiely medzi novelizovaným a predchádzajúcim Koncepčným rámcem. Zároveň sa snažíme poukázať na význam viacerých revízií, ktoré sa uskutočnili v rámci projektov *Discussion Paper 2013* a *Exposure Draft 2015* a viedli k novelizácii Koncepčného rámca. V závere práce zhrnieme celkový prínos diplomovej práce a zhodnotíme, či sme dodržali splnenie hlavného cieľa, ako aj čiastkových cieľov.

### 3 Výsledky práce a diskusia

Rada IASB vydala v marci 2018 nový revidovaný Konceptný rámec pre finančné vykazovanie (angl. *revised Conceptual Framework for Financial Reporting* – ďalej len „novelizovaný Konceptný rámec“), ktorý nadobudol účinnosť pre účtovné jednotky zostavujúce účtovnú závierku podľa IFRS 1. januára 2020.

Novelizovaný Konceptný rámec tak nahrádza pôvodnú verziu z roku 1989, ktorá bola čiastočne aktualizovaná v roku 2010. Ďalšie zlepšenia sa uskutočnili v rámci projektov *Discussion Paper 2013*, *Exposure Draft 2015*. Na základe týchto dokumentov došlo k publikovaniu novelizovaného Konceptného rámca 2018 a samostatného dokumentu *Aktualizácia odkazov ku Konceptnému rámcu v štandardoch IFRS* a dokumentu s názvom *Feedback statement*.

Novelizovaný Konceptný rámec zahŕňa cieľ finančného vykazovania, kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií, popis vykazujúcej účtovnej jednotky, definície majetku, záväzkov, vlastného kapitálu, nákladov, výnosov. Taktiež obsahuje kritériá pre vykazovanie majetku a záväzkov a ako postupovať v prípade, ak nie sú splnené podmienky pre ich vykazovanie, oceňovanie a kedy použiť danú oceňovaciu základňu, postupy pri prezentácií a zverejnení informácií, koncept vlastného kapitálu a zachovania vlastného kapitálu.

Hlavný dôvod revízie spočíval v tom, že pôvodný Konceptný rámec, vzniknutý v roku 1989 a čiastočne revidovaný v roku 2010 nebol úplne kompletný a neposkytoval všetky potrebné a postačujúce informácie. Niektoré informácie bolo potrebné zaktualizovať a iné sú úplne nové. Použitie Konceptného rámca je možné iba v tom prípade, ak pre danú oblasť neexistuje príslušný štandard alebo interpretácia. V takom prípade si vykazujúca jednotka vytvorí vlastnú účtovnú politiku na základe Konceptného rámca, podľa ktorej sa riadi a rozhoduje.

Cieľom novelizovaného Konceptného rámca je:

- pomáhať Rade IASB pri vytváraní nových štandardov založených na konzistentných konceptoch a pri úprave už existujúcich štandardoch,
- pomáhať pri vytváraní účtovnej politiky v prípade, keď nie je možné použiť príslušný štandard alebo keď štandard povoľuje vytvoriť účtovnú politiku,
- pomáhať účtovným jednotkám porozumieť a správne interpretovať štandardy.

Novelizovaný Konceptný rámec obsahuje nasledujúce nové kapitoly o týchto oblastiach:

- oceňovanie – koncepty oceňovania, zahŕňajúce faktory, ktoré treba brať do úvahy pri výbere vhodnej oceňovacej základne,
- prezentácia a zverejnenie – klasifikácia jednotlivých vykazovaných položiek a usmernenie kedy klasifikovať náklady a výnosy do ostatných súčastí komplexného výsledku,
- vykazujúca účtovná jednotka,
- odúčtovanie – usmernenie kedy je potrebné vyradiť majetok a záväzky z účtovnej závierky. (IASB: Conceptual Framework Project Summary, 2018)

Upravené a obnovené boli tieto oblasti:

- definície majetku a záväzkov,
- kritériá vykazovania majetku a záväzkov v účtovnej závierke.

Zmeny sa uskutočnili aj v definíciách základných pojmov ako je majetok, záväzky. Boli objasnené aj základné účtovné zásady ako je zásada opatrnosti, verné zobrazenie, miera neistoty, obozretnosť, zásada podstaty pred formou.

### **3.1 Charakteristika jednotlivých kapitol novelizovaného Konceptného rámca**

V nasledujúcej časti sa zameriame na charakteristiku jednotlivých kapitol podľa novelizovaného Konceptného rámca. Vychádzame z oficiálneho dokumentu vydaného Radou IASB. V súčasnosti obsahuje novelizovaný Konceptný rámec 8 kapitol:

*Kapitola 1: Cieľ finančného vykazovania.*

*Kapitola 2: Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií.*

*Kapitola 3: Účtovná závierka a vykazujúca účtovná jednotka.*

*Kapitola 4: Prvky účtovnej závierky.*

*Kapitola 5: Vykázanie a odúčtovanie.*

*Kapitola 6: Oceňovanie.*

*Kapitola 7: Prezentácia a zverejnenie.*

*Kapitola 8: Koncept kapitálu a zachovania kapitálu. (IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, 2018)*

*Kapitola 1 Cieľ finančného vykazovania*

Táto kapitola bola rozpracovaná už aj v roku 2010, ale odvtedy prešla niekoľkými zásadnými zmenami. Zásadnou zmenou je, že finančné informácie pomáhajú pri posudzovaní rozdeľovania úloh manažmentu.

Cieľom finančného vykazovania je poskytovanie účtovných informácií pre používateľov, ktorí na základe nich prijímajú určité rozhodnutia. Používateľovo rozhodovanie je ovplyvňované nákupom, predajom a držbou kapitálu alebo dlhového nástroja, poskytovaním pôžičiek alebo inej formy úverov a tiež hlasovaním alebo inou činnosťou ovplyvňujúcou manažment.

Na rozhodovanie potrebuje používateľ vyhodnotiť správcovstvo manažmentu jednotlivých ekonomických zdrojov účtovnej jednotky a budúce ekonomické úžitky účtovnej jednotky. Používateľ potrebuje poznať ekonomické zdroje účtovnej jednotky a ako efektívne a účinne rozdelil manažment úlohy súvisiace s použitím ekonomických zdrojov účtovnej jednotky. Používatelia finančných informácií sú existujúci a potenciálni investori a veritelia, ktorí sa spoliehajú na správnosť finančných výkazov a finančných informácií v nich obsiahnutých.

## *Kapitola 2 Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií*

Táto kapitola existovala aj v roku 2010, v novelizovanom Koncepčnom rámci ale dochádza k viacerým zmenám. Kým v roku 2010 boli základnými kvalitatívnymi charakteristikami relevantnosť a spoľahlivosť, v novelizovanom je to relevantnosť a verná prezentácia.

Základnými zásadami, ktoré pri kvalitatívnych charakteristikách ostávajú nemenné je, že aby bola informácia považovaná za užitočnú, musí byť relevantná a poskytovať vernú prezentáciu skutočností. Informácia je relevantná, ak na základe nej mení používateľ svoje rozhodnutia. Účtovná informácia, ktorá je relevantná má zároveň predikčnú alebo potvrdzujúcu hodnotu. Verná prezentácia je dodržaná ak informácia verne reprezentuje danú skutočnosť, je vyjadrená stupňom miery neistoty. Takáto informácia je kompletná, neutrálna a bez chyby. Rada IASB v roku 2010 zrušila pojem opatrnosť a miera neistoty, ktoré už aktuálny koncepčný rámec obsahuje.

Pojem opatrnosť bol zrušený v roku 2010 z dôvodu, že podľa Rady IASB viedol k rozdielnemu chápaniu používateľov. Na druhej strane však Rada IASB zastáva názor, že podporuje neutralitu informácií. Opatrnosť sa chápe tak, že aktíva a výnosy nie sú nadhodnotené a záväzky a náklady nie sú podhodnotené.

V roku 2010 bol tiež zrušený pojem obozretnosť. Jeho význam sa chápe ako uplatnenie opatrnosti pri rozhodovaní v podmienkach neistoty. Miera neistoty je faktor, ktorý môže ovplyvniť verné zobrazenie. V niektorých prípadoch relevantná informácia

môže mať vysokú mieru neistoty, čo môže spôsobiť, že už nebude užitočná. Viac preferovaná je menej relevantná informácia s nižšou mierou neistoty.

Ďalšími rozširujúcimi charakteristikami sú porovnateľnosť, overiteľnosť, včasnosť a zrozumiteľnosť. Tieto štyri charakteristiky rozširujú užitočnosť informácií, ale nemôžu spraviť neužitočnú informáciu užitočnou. Zásada podstaty pred formou nebola v pôvodnom rámci chápaná ako samostatný pojem v rámci verného zobrazenia, čo viedlo používateľov k názoru, že finančné informácie nie sú naďalej relevantné.

### *Kapitola 3 Účtovná závierka a vykazujúca účtovná jednotka*

Zatiaľ čo kapitola 1 sa zaoberá cieľom finančného vykazovania a kapitola 2 kvalitatívnymi charakteristikami účtovných informácií, kapitoly 3 až 8 sa zameriavajú na informácie poskytnuté z účtovnej závierky. Kapitola 3 je nová kapitola a popisuje rozsah a cieľ účtovnej závierky. Účtovná závierka predstavuje konkrétnu formu finančných správ. Poskytuje používateľom účtovnej závierky informácie o majetku, záväzkoch, vlastnom imaní, nákladoch a výnosoch vykazujúcej účtovnej jednotky.

Novelizovaný Konceptný rámec sa zaoberá tromi formami účtovnej závierky a to je konsolidovaná, nekonsolidovaná a kombinovaná účtovná závierka. Konsolidovaná účtovná závierka poskytuje informácie o majetku, záväzkoch, vlastnom imaní, nákladoch a výnosoch o materskej a aj dcérskej spoločnosti ako samostatná vykazujúca účtovná jednotka. Nekonsolidovaná účtovná závierka poskytuje také isté informácie ako konsolidovaná s tým rozdielom, že sú to iba informácie o materskej spoločnosti. Kombinovaná účtovná závierka informuje používateľov o údajoch dvoch a viacerých spoločností, ktoré ale nie sú ani materskou, a ani dcérskou spoločnosťou a neexistuje medzi nimi vzájomný vzťah.

Kapitola 3 tiež poskytuje informácie o vykazujúcej účtovnej jednotke. Konceptný rámec z roku 2010 sa nezaoberal definovaním pojmu vykazujúca jednotka a ani vymedzením jej činnosti.

Na základe komentárov, ktoré boli obsiahnuté v dokumente z roku 2010 *Exposure Draft: Conceptual Framework for Financial Reporting – The Reporting Entity* a z roku 2015 *Conceptual Framework Exposure Draft* vymedzila Rada IASB definíciu vykazujúcej jednotky ako spoločnosť, ktorá sa rozhodla alebo je vybraná k tomu, aby zostavila účtovnú závierku.

Táto jednotka nemusí mať právnu formu, z čoho vyplýva, že niekedy môže byť zložité definovať túto vykazujúcu jednotku. Z tohto dôvodu Rada IASB odporúča, aby sa

vychádzalo z toho, aké informácie používateľ potrebuje z účtovnej závierky získať, pričom musí byť dodržaná základná podmienka, že informácie musia byť relevantné, úplné a musia poskytovať vernú prezentáciu skutočností v účtovnej závierke.

#### Kapitola 4 Prvky účtovnej závierky

Táto kapitola definuje päť základných prvkov účtovnej závierky – majetok, záväzky, vlastné imanie, náklady a výnosy. Hlavné zmeny, ktoré sa uskutočnili oproti pôvodnému rámcu spočívajú v definíciách majetku a záväzkov.

Pôvodná definícia majetku	Nová definícia majetku
A resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.	A present economic resource controlled by the entity as a result of past events. An economic resource is a right that has the potential to produce economic benefits.

V pôvodnej definícii bol majetok považovaný za prostriedok, ktorý je kontrolovaný vykazujúcou účtovnou jednotkou, je výsledkom minulých udalostí a od ktorého sa očakáva, že z neho budú v budúcnosti plynúť ekonomické úžitky do vykazujúcej účtovnej jednotky.

V novej definícii je majetok *ekonomický prostriedok*, ktorý je kontrolovaný vykazujúcou jednotkou ako dôsledok minulých udalostí, pričom rozdiel je v tom, že ekonomický prostriedok je iba právo, ktoré má potenciál v budúcnosti produkovať ekonomické úžitky.

Nová definícia klasifikuje majetok ako ekonomický prostriedok a ako potenciálny ekonomický úžitok, od ktorého sa už neočakáva, že bude plynúť do vykazujúcej jednotky. Hlavnou zmenou je, že ekonomické úžitky nemusia byť isté a ani pravdepodobné. Táto podmienka však môže mať vplyv na podmienky vykázania a ocenenia tohto aktíva. (EY: Applying IFRS, 2018)

Pôvodná definícia záväzku	Nová definícia záväzku
A present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits.	A present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events. An obligation is a duty or responsibility that the entity has no practical ability to avoid.

V pôvodnej definícii sa za záväzok považuje *súčasná povinnosť* účtovnej jednotky, ktorá vychádza z minulých udalostí a od ktorej sa očakáva, že je dôsledkom odlivu ekonomických úžitkov, odo dňa vysporiadania.

V novej definícii je záväzok *súčasnou povinnosťou* vykazujúcej jednotky premiestniť ekonomický prostriedok ako dôsledok minulých udalostí. Povinnosť, ktorej sa účtovná jednotka nemôže vyhnúť má formu zodpovednosti alebo dlhu.

Základným rozdielom je klasifikácia záväzku ako povinnosti presunúť ekonomický prostriedok bez toho, aby bol ovplyvnený odliv ekonomických úžitkov. V novej definícii majetku a záväzkov sa neočakáva, že odliv alebo príliv ekonomických úžitkov nastane. Rada IASB tiež zaviedla koncept, pri ktorom sa tejto povinnosti nedá prakticky vyhnúť a uvádza aj faktory, ktoré ovplyvnia zodpovednosť a dlh spoločnosti. Kapitola 4 obsahuje usmernenie ako použiť tento koncept v rôznych situáciách.

Rada IASB sa rozhodla, že zostavovatelia účtovnej závierky, ktorí postupujú podľa IFRS 3 *Podnikové kombinácie* a IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovaní a chyby* musia používať definície majetku a záväzkov podľa Konceptného rámca z roku 2010. Tieto definície použije účtovná jednotka, keď sa majetok alebo záväzok považuje ako časť podnikovej kombinácie.

Definície majetku a záväzkov boli pozmenené a definície nákladov a výnosov boli aktualizované iba vo vzťahu k majetku a záväzkom.

Definícia vlastného imania ako reziduálnej časti záujmu aktív po vylúčení všetkých záväzkov, ostáva tá istá ako v Konceptnom rámci z roku 2010.

<b>Definícia vlastného imania</b>
Equity is the residual interest in the assets of the equity after deducting all its liabilities.

Nová definícia výnosu sa chápe ako zvýšenie aktív alebo zníženie záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného imania inak ako vkladom vlastníkov. Nová definícia nákladov vníma náklad ako zníženie aktív alebo zvýšenie záväzkov ako výsledok zníženia vlastného imania inak ako vkladom vlastníkov. (Krupová, 2018)

Pôvodná definícia výnosu	Nová definícia výnosu
Income is increases in economic benefits during the accounting period in the form of	Increases in assets or in decreases in liabilities, that result in increses in equity,

inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity participants.	other than those relating to contributions from holders of equity claims.
Pôvodná definícia nákladu	Nová definícia nákladu
Expenses are decreases in economic benefits during the accounting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in equity participants.	Decreases in assets, or increases in liabilities, that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to holders of equity claims.

### *Kapitola 5 Vykázanie a odúčtovanie*

Táto kapitola sa zaoberá kritériami vykázania majetku a záväzkov v účtovnej závierke a poskytuje návod kedy a ako ich vyradiť v prípade ak nespĺňajú tieto kritériá. Kritériá vykázania boli revidované a pojem vyradenie z účtovnej závierky sa uvádza ako nový v rámci tejto kapitoly.

Vykázanie je proces zahrňania informácií o majetku, záväzkoch, vlastnom imaní, nákladoch a výnosoch v účtovnej závierke. Podľa novelizovaného Konceptného rámca je vykázanie možné iba v prípade, ak informácie o prvkoch účtovnej závierky poskytujú verné zobrazenie a ak sú tieto informácie relevantné. Základným cieľom je poskytovať informácie, ktoré sú užitočné pre investorov a veriteľov.

Nevyhnutnou podmienkou na vykázanie je splnenie definície prvkov účtovnej závierky. V súvahe sa vykážu majetok a záväzky a z nich vyplývajúce náklady a výnosy a zmeny vo vlastnom imaní ak poskytujú používateľom úplné informácie, ktoré sú relevantné a verne zobrazujú skutočnosti o účtovnej jednotke. Táto podmienka však nie je dostatočná, okrem nej musia byť splnené aj ďalšie kritériá. Nové kritériá sa vzťahujú na základné kvalitatívne charakteristiky obsiahnuté v kapitole 2. Predchádzajúce kritériá vykázania spočívali v tom, že sa identifikovala položka na základe definície a musela byť splnená podmienka budúceho ekonomického úžitku a súčasne, že sa hodnota položky dá spoľahlivo oceniť.

Medzi nové kritériá vykázania patrí:

- relevantnosť – existuje aktívum a záväzok s nízkou pravdepodobnosťou plynutia ekonomických úžitkov a neistota spojená s existenciou majetku a záväzku,
- verná prezentácia – verná prezentácia môže byť ovplyvnená mierou neistoty, nekonzistentným vykázaním, prezentáciou a zverejnením.

Cieľom Rady IASB bolo rozšíriť a vyvinúť systém súvisiacich konceptov a nie zvyšovať alebo znižovať počet vykazovaného majetku a záväzkov. Cieľom bolo taktiež odstrániť kritérium pravdepodobnosti, podľa ktorého sa povinne vykazovali položky, aj keď z nich plynuli ekonomické úžitky vo výške menej ako 50%.

Odúčtovanie je odstránenie majetku a záväzkov z účtovnej závierky vtedy, keď prestanú spĺňať kritériá pre vykazovanie. Dôvod na odúčtovanie majetku nastáva vtedy, keď účtovná jednotka stráca kontrolu nad vykazovaným majetkom. Dôvod na odúčtovanie záväzku je v prípade, keď účtovná jednotka už nemá existujúcu povinnosť, ktorá by so záväzkom alebo s jeho časťou súvisela. Odúčtovanie má viesť k vernému zobrazeniu tých položiek majetku a záväzkov, ktoré vedú k vyradeniu a k vernému zobrazeniu zmien v majetku a záväzkoch.

### *Kapitola 6 Oceňovanie*

Táto kapitola opisuje viaceré oceňovacie základne, informácie ktoré tieto základne poskytujú účtovnej jednotke a faktory, ktoré účtovná jednotka berie do úvahy pri rozhodovaní akú oceňovaciu základňu zvoliť. Konceptný rámec z roku 2010 neposkytoval dostatočné informácie o otázke oceňovania. Pri vytváraní novelizovaného Konceptného rámca sa vychádzalo z rozličných oceňovacích základní, ktoré poskytovali užitočné informácie pre používateľov v rôznych situáciách.

Rozoznávame dve hlavné kategórie oceňovacích základní:

- oceňovanie na báze historickej ceny,
- oceňovanie na báze súčasnej (bežnej) hodnoty.

Historická cena poskytuje informácie tak, že vychádza z informácií, ktoré sú čiastočne alebo úplne odvodené z ceny transakcie alebo inej udalosti, ktorá bola príčinou ich vzniku. Historická cena neodzrkadľuje zmeny v hodnotách, výnimkou je situácia ak dôjde k podhodnoteniu majetku, vtedy sa jeho hodnota zníži a v prípade záväzkov ich cena vzrastie ak dôjde k nadhodnoteniu záväzkov.

Súčasná (bežná) hodnota poskytuje informácie, ktoré odzrkadľujú podmienky, ktoré sú aktuálne ku dňu ocenenia. Hlavným rozdielom oproti historickej cene je, že hodnota majetku alebo záväzku nie je odvodená úplne ani čiastočne z ceny transakcie alebo inej udalosti, ktorá bola príčinou ich vzniku.

Súčasná hodnota zahŕňa tieto oceňovacie základne:

- reálna hodnota (férová hodnota),
- hodnota z používania pri majetku a hodnota plnenia pri záväzkoch,

- bežná cena.

Reálna hodnota je cena, ktorú by bolo možné získať predajom majetku alebo zaplatením za prevod záväzku medzi účastníkmi trhu v rámci bežnej transakcie ku dňu ocenenia. Odzrkadľuje súčasné očakávania účastníkov trhu o sume, načasovaní a neistote budúcich peňažných tokov. Definovanie reálnej hodnoty je v súlade s IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*. V pôvodnom Konceptnom rámci chýbalo definovanie reálnej hodnoty.

Hodnota z používania pri majetku a hodnota plnenia pri záväzkoch je definovaná v súlade so znením podľa IAS 36 *Znehodnotenie majetku*. Je to hodnota, ktorá poukazuje na špecifické aktuálne očakávania účtovnej jednotky o sume, načasovaní a neistote budúcich peňažných tokov. Hodnota z používania je súčasná hodnota, ktorá je získaná z budúcich ekonomických úžitkov účtovnej jednotky, a ktoré plynú z užívania a vyradenia majetku. Hodnota plnenia je súčasná hodnota, ktorá je získaná z peňazí a iných ekonomických úžitkov účtovnej jednotky, a ktoré je účtovná jednotka povinná previesť v okamihu vysporiadania záväzku na základe svojho očakávania.

Bežná cena odzrkadľuje aktuálnu cenu, za ktorú by sme mohli získať ekvivalentný majetok a s ním súvisiace transakčné náklady ku dňu ocenenia. Je to tiež cena, za ktorú by sme mohli získať ekvivalentný záväzok po odpočítaní s ním súvisiacich transakčných nákladov ku dňu ocenenia.

Pri výbere oceňovacej základne musia byť dodržané postupy súvisiace s kvalitatívnymi charakteristikami, ktoré zaručujú užitočnosť informácií a ktorými sú relevantnosť a verná prezentácia skutočností. Relevantnosť informácie je ovplyvnená charakteristikou majetku alebo záväzku a ďalších faktorov ako je aj variabilita budúcich peňažných tokov, citlivosť ceny vzhľadom k faktorom ovplyvňujúcich podmienky trhu a ďalšie riziká. Z hľadiska relevancie je dôležitý vzťah k budúcim peňažným tokom, či sú peňažné toky produkované priamo alebo nepriamo v kombinácii s ďalšími ekonomickými prostriedkami, jedným z faktorov je tiež potreba poznať podnikateľské aktivity účtovnej jednotky.

Oceňovacia základňa, ktorá zabezpečuje vernú prezentáciu skutočností je ovplyvnená nekonzistentným prístupom, dochádza k nemu vtedy, keď sa použijú rôzne oceňovacie základne pre majetok a záväzky, ktoré spolu súvisia. Takáto účtovná závierka nebude verne zobrazovať skutočností o účtovnej jednotke. Ďalším dôležitým faktorom je miera neistoty pri oceňovaní. V prípade ak je príliš veľká miera neistoty, je potrebné zvážiť výber inej oceňovacej základne.

Pri výbere vhodnej oceňovacej základne je dôležité poznať prostredie účtovnej jednotky, akým aktivitám sa venuje a aké riziká vyplývajú z jej činnosti. Všetky spomenuté faktory môžu byť dôsledkom výberu odlišnej oceňovacej základne pre rôzny majetok, záväzky, náklady a výnosy.

### *Kapitola 7 Prezentácia a zverejnenie*

Táto kapitola je zahrnutá v novelizovanom Koncepčnom rámci ako nová. Informácie o majetku, záväzkoch, vlastnom kapitáli, nákladoch a výnosoch sú obsiahnuté prostredníctvom prezentácie a zverejnenia v účtovnej závierke. Efektívna komunikácia prostredníctvom poskytnutých informácií v účtovnej závierke zlepšuje relevantnosť a verné a pravdivé zobrazenie skutočností o účtovnej jednotke. Rada IASB tiež pracuje na projektoch ako zlepšiť komunikáciu, aby boli informácie viac užitočné pre investorov a veriteľov.

V tejto kapitole nájde čitateľ popis ako sa jednotlivé informácie prezentujú a zverejňujú v účtovnej závierke, klasifikáciu nákladov a výnosov s inštrukciami kedy ich zahrnúť do výkazu ziskov a strát a kedy do ostatných súčastí komplexného výsledku.

Výkaz ziskov a strát je základným zdrojom informácií o finančnej výkonnosti účtovnej jednotky za účtovné obdobie. V princípe sú všetky náklady a výnosy klasifikované a zahrnuté vo výkaze ziskov a strát.

Za istých okolností sa Rada IASB môže rozhodnúť, že vyčlení z výkazu ziskov a strát náklady a výnosy, vyplývajúce zo zmeny súčasnej hodnoty majetku a záväzkov a tieto náklady a výnosy sa pričlenia k ostatným súčastiam komplexného výsledku. Rada IASB môže takéto rozhodnutie uskutočniť iba v prípade, ak budú informácie relevantnejšie alebo budú poskytovať vernejšie a pravdivejšie zobrazenie skutočnosti.

Náklady a výnosy zahrnuté do ostatných súčastí komplexného výsledku v jednom období, budú v nasledujúcom účtovnom období premiestnené do výkazu ziskov a strát ak by to malo znamenať poskytovanie relevantnejších informácií alebo informácií, ktoré by poskytovali vernejšiu prezentáciu. V prípade nesplnenia týchto podmienok, takéto náklady a výnosy budú aj naďalej súčasťou ostatných súčastí komplexného výsledku.

### *Kapitola 8 Koncept vlastného kapitálu a zachovania vlastného kapitálu*

Táto kapitola nebola zmenená oproti tej z roku 2010, dokonca je bezo zmeny prevzatá z úplne pôvodnej z roku 1989. Zaoberá sa dvomi teóriami chápania kapitálu a to, fyzickým a finančným, ktoré sú bližšie popísané v prvej časti tejto práce. Koncept kapitálu

a jeho zachovania úzko súvisí s oceňovacími modelmi finančného účtovníctva. IFRS sa však nezakladá na týchto princípoch, pretože používa viacero oceňovacích základní.

### *Amendments to References to Conceptual Framework in IFRS Standards – Aktualizácia odkazov ku Konceptnému rámcu v štandardoch IFRS*

V súvislosti s novým Konceptným rámcom došlo k zmenám aj v iných štandardoch. Niektoré štandardy IFRS sa odvolávali na Rámec z roku 1989 alebo z Konceptný rámec z roku 2010. V dôsledku toho vznikol nový samostatný dokument, ktorý obsahuje úpravy, aby tieto štandardy IFRS poukazovali na novelizovaný Konceptný rámec.

Existujú však dve výnimky:

- *IFRS 3 Podnikové kombinácie* – pri vykázaní sa uplatňujú definície majetku a záväzkov a iných súvisiacich požiadaviek z predchádzajúceho Konceptného rámca, Rada IASB plánuje doceliť, aby IFRS 3 mohli byť vykázané v súlade s novelizovaným Konceptným rámcem,
- Účty časového rozlíšenia v regulovaných odvetviach – ak spoločnosti v regulovaných odvetviach používajú účtovnú politiku podľa *IAS 8 Účtovná politika, zmeny v účtovaní a chyby*, použijú takisto predchádzajúci Konceptný rámec ako v prípade podnikových kombinácií, zabraňuje sa tak vykázaniu účtovnej politiky dvakrát a to na základe nového Konceptného rámca a druhýkrát ak revidovaný štandard IAS 8 nadobudne účinnosť. (Krupová, 2018)

### **3.2 Feedback Statement k novelizovanému Konceptnému rámcu**

Cieľom Rady IASB je neustále zlepšovať kvalitu Konceptného rámca prostredníctvom rôznych prostriedkov. Rada IASB sa zameriava na hodnotenie Konceptného rámca širokou verejnosťou z rôznych oblastí, ako sú investori, analytici, zostavovatelia účtovnej závierky, účtovné firmy, akademici. Výsledkom ich pozorovania, skúmania a testovania bol novelizovaný Konceptný rámec. Zostavovatelia účtovnej závierky a účtovné firmy sa zaslúžili o správnosť účtovnej politiky obsiahnutej v Konceptnom rámcu a o správnom podaní ostatným účtovným jednotkám. Do roku 2018 Rada IASB publikovala podobné dokumenty ako je *Discussion Paper 2013, Exposure Draft 2015*. Všetky tieto projekty na zlepšenie funkcie Konceptného rámca viedli k novelizácii Konceptného rámca 2018 a k vytvoreniu samostatného dokumentu *Aktualizácia odkazov ku Konceptnému rámcu v štandardoch IFRS*. Tento dokument sa zaoberá úpravou štandardov IFRS, ktoré sa odvolávajú na novelizovaný Konceptný rámec. Rada IASB tiež vydala

dokument s názvom *Feedback Statement*, ktorý zhromažďuje spätnú väzbu od vybraných respondentov z rôznej sféry a prostredia, ktorí sa zamerali na hodnotenie predchádzajúcej verzie Konceptného rámca a ďalších súvisiacich projektov, na všetky diskutabilné oblasti a nedostatky. K tejto spätnej väzbe sa následne vyjadruje aj Rada IASB.

Dokument *Feedback Statement* má dve časti:

- 1. časť: je súhrn pripomienok ku všetkým projektom na zlepšenie Konceptného rámca, a ktoré predchádzali vytvoreniu novelizovaného Konceptného rámca od širokého okruhu verejnosti a reakcia Rady IASB,
- 2. časť: je súhrn pripomienok, ktoré predchádzali vytvoreniu dokumentu – *Aktualizácia odkazov na Konceptný rámec v štandardoch IFRS* a reakcia Rady IASB k týmto pripomienkam. (IASB: *Conceptual Framework Feedback Statement*, 2018)

Prvá časť sa zameriava na významné oblasti, ku ktorým sa vyjadrilo viacero respondentov. V nasledujúcej časti práce sa zameriame na charakteristiku jednotlivých oblastí z pohľadu respondentov a následne aj reakciu Rady IASB na danú problematiku.

#### *Téma 1 – Prístup k projektu*

V roku 2011 bol na zasadnutí *Agenda consultation stakeholders* stanovený za hlavný projekt Rady IASB revízia Konceptného rámca. Aby sa táto aspoň čiastočná revízia dosiahla, bol vypracovaný *Discussion Paper 2013* a *Exposure Draft 2015*. Tieto dokumenty boli zamerané na klasifikáciu, aktualizovanie a minimalizovanie nedostatkov v Konceptnom rámci z roku 2010 namiesto zásadného preskúmania nezrovnalostí vo všetkých aspektoch. Viacerí respondenti podporili návrh Rady IASB, niektorí však tento zámer nepovažujú za úspešný. Rada IASB zastáva názor, že Konceptný rámec slúži ako praktický nástroj pri vývoji štandardov a zároveň popisuje koncepty a vysvetľuje faktory, ktoré potrebuje pri zvažovaní aplikácie týchto konceptov.

#### *Téma 2 – Cieľ Konceptného rámca*

V *Discussion Paper 2013* bola za primárneho používateľa Konceptného rámca stanovená Rada IAS. Cieľ Konceptného rámca bol rozšírený v *Exposure Draft 2015* a to tak, že Konceptný rámec má napomáhať Rade IASB pri vytváraní a zdokonaľovaní štandardov, pomáhať zostavovateľom účtovnej závierky pri vytváraní účtovnej politiky, v prípade, keď nie je možné použiť konkrétny štandard na riešenie danej problematiky alebo keď štandard dovoľuje možnosť použitia účtovnej politiky. Cieľom Konceptného rámca

bolo taktiež pomáhať účtovným jednotkám pri pochopení a interpretácii jednotlivých štandardov.

Viacerí respondenti súhlasili s návrhmi z *Exposure Draft 2015*. Niektorí však aj naďalej zastávajú názor, že primárnym cieľom má byť pomoc Rade IASB pri vytváraní štandardov. Rada IASB následne reagovala potvrdeným cieľom Koncepčného rámcu z *Exposure Draft 2015*.

### *Téma 3 – Pojem Koncepčný rámec*

Koncepčný rámec je súbor pravidiel a sprevádzajúci dokument, ktorý ale nemá povahu štandardu a zároveň ani nie je nadradený štandardu. Rada IASB tiež navrhla, aby bolo možné sa odkloniť od aspektov Koncepčného rámcu ak je to dôležité z hľadiska cieľa finančného vykazovania. Niektorí respondenti zastávajú tieto návrhy a iní si myslia, že by mal byť Koncepčný rámec nadradený štandardom alebo, že by nemalo byť Rade IASB umožnené odkloniť sa od aspektov Koncepčného rámcu. Nakoniec boli tieto návrhy prijaté v takej miere, v akej boli navrhované.

### *Téma 4 – Dôsledky Koncepčného rámcu 2018*

Rada IASB navrhla použitie nového Koncepčného rámcu hneď ako bude vydaný. Zároveň navrhla, aby zmeny, ktoré nastali neovplyvnili existujúce štandardy. Zostavovatelia účtovnej závierky boli priamo ovplyvnení takýmito zmenami ak použili Koncepčný rámec kvôli vytvoreniu účtovnej politiky, pretože nemohli aplikovať vhodný štandard. Preto Rada IASB navrhla dodatky k predchádzajúcemu Koncepčnému rámcu.

Niektorí respondenti vyjadrili obavy v dôsledku navrhovaných zmien v Koncepčnom rámcu vo vzťahu k budúcim štandardom ako sú definície základných prvkov účtovnej závierky. Niektorí tiež vyjadrili nesúhlas vo vzťahu k použitiu kvalitatívnych charakteristík ako je relevantnosť a verná prezentácia na posúdenie vykázania, ocenenia a prezentácie, na úkor riadenia Rady IASB.

Podľa ich názoru boli stanovené špecifické kritériá na vytvorenie štandardov s požiadavkami, čo sa odzrkadlí v užitočnosti informácií. Väčšina respondentov však súhlasila s návrhom. Niektorí, ale vyjadrujú pochybnosti o konzistentnosti štandardov s Koncepčným rámcem 2018. Ako odpoveď Rady IASB na spätnú väzbu od respondentov bolo intenzívne analyzovanie všetkých možných efektov na budúce štandardy, ako boli spomínané kritériá vykazovania, prvky účtovnej závierky.

Analýza identifikovala nesúlad medzi Konceptným rámcom a IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a aktíva*, ktoré boli vysvetlené interpretáciou IFRIC 21 *Odvody*. Podľa tejto interpretácie záväzky súvisiace s odvodmi sú identifikované iba v prípade, ak sú splnené všetky podmienky platby záväzkov súvisiacich s odvodmi. Ak sa použije aplikácia Konceptného rámca, záväzky v súvislosti s odvodmi môžu byť identifikované ešte pred splnením stanovených podmienok. Novelizovaný Konceptný rámec však nemení účtovné požiadavky záväzkov v súvislosti s odvodmi, nemení IAS 37, ani IFRIC 21.

#### *Téma 5 – Podnikateľské aktivity*

Rada IASB v *Discussion Paper 2013* a v *Exposure Draft 2015* vysvetlila, že prostredie v akom sa spoločnosť nachádza a podnikateľské aktivity, ktoré vykonáva, môžu mať vplyv na relevantnosť niektorých typov informácií. Práve preto by mala Rada IASB zvažovať tieto faktory pri vývoji štandardov. Špeciálne v *Exposure Draft 2015* Rada IASB navrhla, aby sa do každej kapitoly v rámci Konceptného rámca zahrnula diskusia o podnikateľských aktivitách, všade tam, kde zohráva významnú úlohu.

Niektorí respondenti zaujali stanovisko, že by mal Konceptný rámec klásť väčší dôraz na podnikateľské aktivity a Rada IASB by mala poskytnúť viac informácií. Iní respondenti nepodporili diskusiu k podnikateľským aktivitám, pretože zvažovanie podnikateľského prostredia vedie podľa nich k subjektivite a narúša porovnateľnosť účtovnej závierky.

Rada IASB potvrdila návrhy v *Exposure Draft 2015*. Tvrdí, že prostredie spoločnosti sa neodzrkadľuje vo všetkých oblastiach finančného vykazovania rovnako. Už v novom Konceptnom rámci 2018 je uvedená diskusia k podnikateľským aktivitám oddelene pre každú oblasť. Pojem podnikateľský model bol mäťúci, a preto sa v novom Konceptnom rámci používa výraz podnikateľské aktivity.

#### *Téma 6 – Dlhodobá investícia*

Rada IASB považuje niektoré témy zahrnuté v Konceptnom rámci za zbytočné ako je dlhotrvajúca investícia vykazujúcej účtovnej jednotky a informácie, ktoré potrebujú dlhodobí investori vo vykazujúcej jednotke. S týmto názorom sa stotožnilo viacero respondentov. Iní zas tvrdia, že by mala Rada IASB identifikovať túto investíciu ako typ podnikateľskej aktivity a mala by vytvoriť špecifické ocenenie, prezentáciu a podmienky vykázania. Niektorí si myslia, že by mal Konceptný rámec poskytovať informácie, ktoré

potrebujú dlhodobí investori a tieto informácie by mali byť odlišné od tých, ktoré používajú krátkodobí investori.

Koncepčný rámec 2018 teda v konečnom dôsledku obsahuje potrebné a užitočné informácie o ocenení, vykázaní, prezentácií a zverejnení dlhotrvajúcej investície. Koncepčný rámec obsahuje efektívnu a vhodnú diskusiu o primárnych používateľoch a informáciách, ktoré potrebujú, cieľ finančného vykazovania, ktorý je adresovaný potrebám dlhodobých investorov.

#### *Téma 7 – Primárni používatelia cieľa finančného vykazovania*

Rada IASB navrhla, aby boli za primárnych používateľov považovaní existujúci a potenciálni investori a veritelia. Hoci niektorí respondenti súhlasili s návrhom, niektorí vyjadrili nesúhlas, že skupina používateľov je príliš úzko definovaná a mala by byť rozšírená napríklad o zamestnancov, zákazníkov, dodávateľov. Pre iných bola zase táto skupina až moc rozšírená a podľa nich by mali byť medzi používateľov zahrnutí existujúci držiteľia vlastného kapitálu.

Nakoniec bol prijatý návrh o skupine používateľov, ktorých tvoria existujúci a potenciálni investori, veritelia, ktorí potrebujú informácie, čo najrýchlejšie. Koncepčný rámec prispieva k vývoji štandardov, ktoré prinášajú transparentnosť, zodpovednosť a efektívnosť na finančných trhoch všade vo svete. Zameriava sa na bežné informácie používateľov a s tým súvisiace ďalšie informácie potrebné pre inú skupinu používateľov.

#### *Téma 8 – Správcovstvo (angl. Stewardship)*

Tento termín bol pôvodne z Koncepčného rámca 2010 odstránený kvôli ťažkostiam s prekladom jeho významu. V *Exposure Draft 2015* sa znovu navrhlo navrátenie tohto termínu s vysvetlením v akých situáciách sa použije a dáva určitú výnimočnosť správcovstvu v spojitosti s popisom cieľa finančného výkazníctva.

Veľa respondentov nesúhlasilo so znovuzavedením termínu do Koncepčného rámca. Viacerí tiež návrh znovuzavedenia podporili v *Exposure Draft 2015*. Niektorí si tiež myslia, že správcovstvo by malo byť dodatočným cieľom finančného vykazovania a nie iba časťou poskytujúcou informácie, ktoré sú užitočné pri rozhodovaní a tiež súvisiace s poskytovaním zdrojov do účtovnej jednotky.

V novelizovanom Koncepčnom rámci sa tento termín znovu objavuje. Diskutuje sa o informáciách, ktoré sú dôležité z hľadiska posúdenia správcovstva manažmentu a taktiež informácie, ktoré sú potrebné na posúdenie budúcich peňažných tokov do spoločnosti.

Obidva typy informácií sú dôležité z hľadiska cieľa finančného vykazovania a tým je poskytovanie informácií užitočných pre rozhodovanie o pridelení zdrojov. Rada IASB klasifikovala rozhodnutia o pridelení zdrojov ako rozhodnutia o právach hlasovať alebo inak ovplyvniť aktivity manažmentu, ktoré majú vplyv na použitie ekonomických zdrojov spoločnosti ako napríklad rozhodnutia o nákupe, predaji alebo držbe vlastného kapitálu alebo poskytnutie úverov.

#### *Téma 9 – Miera neistoty a spoľahlivosti (angl. Measurement uncertainty and reliability)*

Pojem verná prezentácia používaný v Konceptnom rámci 2010 sa v predchádzajúcej verzii Konceptného rámcu nazýval spoľahlivosť. Podľa prieskumov Konceptný rámec 2010 sa nezameriaval v dostatočnej miere na mieru neistoty vo finančnom vykazovaní. V dôsledku toho Rada IASB navrhla v *Exposure Draft 2015*, rozšíriť diskusiu o vplyve miery neistoty na relevantnosť účtovných informácií a v otázkach vykázania a oceňovania.

Viacerí respondenti súhlasili, že verná prezentácia by mala byť identifikovaná ako jedna z dvoch základných kvalitatívnych charakteristík. Niektorí vyjadrili názor, že pojem spoľahlivosť by sa mala znovu zaviesť, pretože vyjadruje nasledujúce názory:

- spoľahlivosť poskytuje lepšie a zreteľnejšie porozumenie,
- verná prezentácia sa nejaví ako efektívna pri identifikovaní typov informácií, ktoré budú zahrnuté do účtovnej závierky, pretože sa vykazujú aj tie položky, ktoré nie sú ocenené spoľahlivo,
- medzi pojmami relevantnosť a spoľahlivosť existoval istý kompromis v Konceptnom rámci pred rokom 2010 a to, že relevantnejšia informácia nemusí byť spoľahlivá a spoľahlivejšia informácia nemusí byť natoľko relevantná, táto myšlienka však zanikla v momente, keď bol pojem spoľahlivosť nahradený vernou prezentáciou.

Viacerí privítali diskusiu v *Exposure Draft 2015* a objasnenie pojmu miera neistoty. Miera neistoty je vnímaná ako faktor, ktorý ovplyvňuje vo väčšej miere vernú prezentáciu, nie relevantnosť.

Rada IASB podotkla, že niektorí respondenti používali spoľahlivosť v inom zmysle, ako bolo pôvodne určená v Konceptnom rámci pred rokom 2010. Kvôli tomu bola znovu zavedená verná prezentácia, aby sa predišlo zlej interpretácii, taktiež bola klasifikovaná miera neistoty. Novelizovaný Konceptný rámec 2018 vysvetľuje, že miera neistoty je jedným z faktorov, ktorý ovplyvňuje možnosť poskytnutia vernej prezentácie, v niektorých prípadoch aj kompromis medzi relevantnosťou a vernou prezentáciou. Konceptný rámec

dáva príklad v situácii vyžadujúcej kompromis. Takáto situácia nastane, keď stupeň miery neistoty pri vytváraní odhadu je taký vysoký, že je otázne, či tento odhad bude poskytovať dostatočne vernú prezentáciu.

#### *Téma 10 – Obozretnosť (angl. Prudence)*

Koncepčný rámec pred rokom 2010 definoval obozretnosť ako faktor, ktorý robí informáciu užitočnou. Tento termín bol však interpretovaný používateľmi rôzne v dôsledku čoho bol odstránený z Koncepčného rámcu v roku 2010, pretože Rada IASB sa obávala, že by došlo k narušeniu neutrality.

V roku 2013 v rámci *Discussion Paper 2013* sa diskutovalo o znovuzavedení tohto pojmu. Niektorí zastávali názor, že obozretnosť je definovaná ako opatrnosť a môže pomôcť docieľiť neutralitu výberom vhodnej účtovnej politiky. Tento dôvod Radu IASB presvedčil a následne bola obozretnosť znovu navrhnutá na zavedenie v *Exposure Draft 2015*. V tomto dokumente bola definovaná ako opatrnosť pri rozhodovaní za podmienok neistoty.

Viacerí respondenti podporili tento návrh. Ostatní nesúhlasili so zavedením obozretnosti, pretože je potrebná podrobnejšia dokumentácia na účely vykázania majetku alebo výnosov ako je to pri nákladoch a záväzkoch alebo pri výbere oceňovacej základne keď sa identifikujú straty ešte pred ziskami.

Rada IASB potvrdila návrhy v *Exposure Draft 2015*. Zároveň tiež uviedla, že znovuzavedenie termínu obozretnosť s vhodným objasnením a interpretáciou už nebude pre používateľov mätúce. Napriek tomu nezačlenila tento pojem do Koncepčného rámcu 2018, pretože by mohlo dôjsť k narušeniu relevantnosti informácie alebo porušeniu zásady verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

#### *Téma 11 – Definícia majetku a záväzku (angl. Definition of an asset and liability)*

V *Discussion Paper 2013* navrhla Rada IASB upravenie definície majetku a záväzkov o očakávané toky. Tento výraz bol nahradený budúcimi tokmi ekonomických úžitkov do podpornej definície ekonomického prostriedku.

V rámci *Exposure Draft 2015* sa uskutočnili ďalšie zmeny v definíciách. Majetok je súčasný ekonomický prostriedok kontrolovaný účtovnou jednotkou ako dôsledok minulých udalostí. Ekonomický prostriedok je právo, ktoré má potenciál produkovať ekonomické úžitky. Záväzok je súčasná povinnosť účtovnej jednotky presunúť ekonomický prostriedok ako dôsledok minulých udalostí.

Návrhy boli podporené viacerými respondentmi. Tí, čo nesúhlasili videli hlavný problém v nahradení očakávaných tokov do existujúcej definície, že majetok a záväzok má potenciál produkovať ekonomické úžitky. Niektorí videli v nových definíciách problém z hľadiska toho, že by sa rozšíril počet identifikovaných položiek majetku a záväzkov.

Návrh pozmenenia definícií bol prijatý. Rada IASB dospela k názoru, že neistotu z ekonomických úžitkov je potrebné brať do úvahy s kritériami vykazovania alebo oceňovaním namiesto definícií majetku a záväzkov.

### *Téma 12 – Súčasná povinnosť*

V *Discussion Paper 2013* sa uvažovalo o troch prístupoch identifikovania súčasnej povinnosti. Každý z nich odzrkadľoval iné kritériá ako zabrániť budúcemu presunu ekonomických úžitkov.

V *Exposure Draft 2015* sa diskutovalo o dvoch návrhoch keď má účtovná jednotka súčasnú povinnosť presunúť ekonomický prostriedok a to vtedy, keď:

- je splnené, že spoločnosť nemá možnosť vyhnúť sa transferu,
- je povinnosť výsledkom minulých udalostí.

S navrhovanými kritériami na identifikovanie existujúcej povinnosti sa stotožnilo viacero respondentov, ale našli sa aj takí, ktorí nesúhlasili. Tí navrhli iné alternatívy, ako by bolo možné ešte užšie špecifikovať súčasnú povinnosť, iní zase chceli tieto kritériá viac rozšíriť. Niektorí prejavili pochybnosti vyplývajúce z interpretácie týchto kritérií a možné nezrovnalosti v súvislosti s budúcimi štandardmi. Preto navrhli, aby sa Rada IASB viac zamerala na testovanie týchto kritérií a poskytla tak viac informácií ohľadom ich použitia.

Dve navrhované kritériá o súčasnej povinnosti sú nevyhnutnou charakteristickou črtou záväzku v novelizovanom Konceptnom rámci 2018. Na základe žiadosti respondentov vypracovala Rada IASB prípadové štúdie, v ktorých aplikovala kritériá na viaceré transakcie, aby bolo možné zistiť komplikácie súvisiace s interpretáciou. Prípadové štúdie sa zaoberajú ako a kedy použiť kritériá tak, aby boli v súlade s existujúcimi požiadavkami IFRS.

### *Téma 13 – Rozdiel medzi záväzkom a vlastným imaním*

Rada IASB navrhla, aby sa nerobili zmeny v definíciách záväzku a vlastného imania, ktoré vznikli klasifikáciou finančných nástrojov. Tiež bolo navrhnuté, aby v novelizovanom Konceptnom rámci nebola zahrnutá diskusia o prezentácii a zverejnení druhov vlastného imania, ocenenie vlastného imania alebo použitie výkazu o zmenách vo vlastnom imaní.

Rada IASB sa nakoniec rozhodla, že klasifikácia finančných nástrojov s charakteristikou záväzku a vlastného imania nebudú zahrnuté v Konceptčnom rámci 2018, kým nebude dokončený projekt zameraný na túto oblasť, a to aj na základe názoru respondentov.

#### *Téma 14 – Definícia nákladov a výnosov (angl. Definition of income and expenses)*

Rada IASB navrhla, aby sa definície nákladov a výnosov nemenili, iba vo vzťahu k zmenám v majetku a záväzkoch. Ukázalo sa ako viac efektívne najprv definovať majetok a záväzky a následne náklady a výnosy ako zmeny v majetku a záväzkoch. Tento názor však neznamená, že by sa Rada IASB primárne orientovala na súvahu.

Rada IASB navrhované otázky potvrdila, zároveň do novelizovaného Konceptčného rámca 2018 zahrnula vyhlásenie, že informácie o nákladoch a výnosoch sú rovnako dôležité ako informácie o majetku a záväzkoch. To znamená, že výkaz ziskov a strát má rovnako dôležitú úlohu ako súvaha, a to na základe pochybností viacerých respondentov, ktorých názory sa rozchádzali, ktorá súčasť účtovnej závierky je dôležitejšia. Dôležitosť zváženia povahy informácii v oboch výkazoch sa považuje za kľúčovú.

Táto myšlienka sa zdôrazňuje aj v kritériách vykazovania v kapitole 5 a v otázke oceňovania, t. j. kapitola 6, keď je potrebné zvážiť povahu informácií v oboch súčiastiach účtovnej závierky. Vykázanie majetku a záväzkov je často dôsledok súčasného vykázania nákladov a výnosov ak náklady a výnosy vzniknú súčasne z transakcií, ktoré mali za následok vznik majetku a záväzkov.

#### *Téma 15 – Vykázanie (angl. Recognition)*

Rada IASB v *Discussion Paper 2013* navrhla princíp, úlohou ktorého je, aby účtovná jednotka identifikovala všetky položky majetku a záväzky a tým by boli poskytnuté efektívne informácie potrebné na vykázanie. V *Exposure Draft 2015* sa diskutovalo o zavedení kvalitatívnych charakteristík ako základ pre kritériá vykazovania. Základnými charakteristikami, ktoré zabezpečujú užitočnosť účtovných informácií je relevantnosť a verná prezentácia skutočností o účtovnej jednotke.

Názory respondentov sa v tejto oblasti rozchádzajú v tom, aké kritériá musia byť splnené, aby bol majetok a záväzky identifikované. Otázkou je, či budú ako identifikované považované všetky položky majetku a záväzky alebo iba vtedy ak spĺňajú špecifické podmienky. Niektorí vyjadrili názor, že by kritériá vykazovania mali byť založené na princípe, ktorý by kontrolovala Rada IASB pri vývoji štandardov.

Návrhy z roku 2015 boli potvrdené. Rada IASB dospela k názoru, že nastavenie striktných pravidiel vykázania do Konceptného rámca nebude nijakým spôsobom prospešné pre nastavenie požiadaviek vykázania do jednotlivých štandardov. Nízka pravdepodobnosť tokov ekonomických úžitkov sa chápe ako indikátor, že v niektorých prípadoch vykázanie aktíva alebo záväzku nemusí poskytovať relevantné informácie.

#### *Téma 16 – Odúčtovanie (angl. Derecognition)*

V *Discussion Paper 2013* sa diskutovalo o tom, že by účtovná jednotka mala odúčtovať majetok alebo záväzok, ktoré už ďalej nespĺňa kritériá vykázania.

V *Exposure Draft 2015* sa diskutovalo, či odúčtovanie majetku alebo záväzku má za následok vernú prezentáciu ak sú majetok a záväzky zachované a ak nastali zmeny v majetku a záväzkoch.

Podľa názoru Rady IASB sa kontrolný prístup navrhnutý v *Discussion Paper 2013* sa zameriava viac na majetok a záväzky a prístup založený na risku a následnej odmene sa zameriava skôr na zmeny v majetku a záväzkoch. Novelizovaný Konceptný rámec nešpecifikuje použitie kontrolného prístupu alebo prístupu na základe risku a odmeny. Vysvetľuje ako sa rozhodovať o odúčtovaní v prípadoch, keď je zložitá dosiahnuť vernú prezentáciu v majetku a v záväzkoch alebo v ich zmenách.

#### *Téma 17 – Oceňovanie (angl. Measurement)*

Identifikovanie oceňovacích základní poskytuje užitočné informácie a zvažovanie obmedzenia nákladov predstavuje dôsledok výberu rôznych oceňovacích základní pre rôzny majetok, záväzky, náklady a výnosy, tzv. zmiešaný oceňovací model.

V *Discussion Paper 2013* uviedla Rada IASB diskusiu o oceňovaní, ktorú niektorí respondenti ohodnotili ako príliš detailnú pre Konceptný rámec.

*Exposure Draft 2015* sa zameral na oceňovacie základne, informácie, ktoré poskytujú, ich výhody a nevýhody a faktory, ktoré je potrebné zvážiť pri výbere oceňovacej základne.

Takmer všetci súhlasili so zmiešaným oceňovacím modelom, ktorý poskytuje najužitočnejšie informácie. Niektorí tvrdili, že sa má odložiť revízia Konceptného rámca, pretože návrhy na oblasť oceňovania podľa nich nie sú efektívne alebo má byť novelizovaný Konceptný rámec bez kapitoly o oceňovaní. Väčšina respondentov súhlasila so zmenami z *Exposure Draft 2015*, niektorí vyjadrili obavy zo špecifických aspektov týchto návrhov. Rada IASB však odmietla návrh odloženia revízie Konceptného rámcu alebo revízie bez

kapitoly o oceňovaní. Novelizovaný Konceptný rámec 2018 uvádza oceňovacie základne, ktoré pomôžu Rade IASB pri vývoji oceňovacích požiadaviek v štandardoch. Bližšie sa nezaobrá definovaním, kedy sa oceňovacia základňa stáva vhodnou.

#### *Téma 18 – Zisk alebo strata a ostatné súčasti komplexného výsledku*

V *Discussion Paper 2013* Rada IASB zahrnula diskusiu o klasifikácii nákladov a výnosov do ziskov a strát alebo ostatných súčastí komplexného výsledku.

V *Exposure Draft 2015* Rada IASB navrhla výkaz ziskov a strát ako primárny zdroj informácií o finančnej výkonnosti spoločnosti a vydala vyhlásenie, v ktorom uviedla, že všetky náklady a výnosy sa zahrnú do výkazu ziskov a strát, kým nenastanú špecifické okolnosti. V prípade špecifických okolností sa môže Rada IASB rozhodnúť, či sa náklady a výnosy zahrnú do ostatných súčastí komplexného výsledku alebo nie. Rada IASB pritom nenavrhol definovanie pojmov zisku alebo straty.

Niektorí respondenti vyjadrili názor, že návrhy sú neefektívne a, že by Rada IASB mala definovať zisky alebo straty, niektorí tiež podporili návrhy v *Exposure Draft 2015*. Iní prišli s návrhmi ako zahrnúť náklady alebo výnosy do výkazu ziskov a strát namiesto toho, aby boli zahrnuté do ostatných súčastí komplexného výsledku.

Rada IASB potvrdila návrhy uvedené v *Exposure Draft 2015* a uviedla, že nie je možné efektívnejšie definovať zisk alebo stratu. Rada IASB tiež poskytla usmernenie k používaniu ostatných súčastí komplexného výsledku v prípade potreby. Novelizovaný Konceptný rámec zahŕňa princíp, že všetky náklady a výnosy budú zahrnuté do výkazu ziskov a strát. Vo výnimočných prípadoch Rada IASB môže náklady a výnosy vylúčiť a zahrnúť ich do ostatných súčastí komplexného výsledku. Toto rozhodnutie môže Rada IASB urobiť vtedy, ak výkaz ziskov a strát poskytuje relevantnejšie informácie a vernejšiu prezentáciu o finančnej výkonnosti účtovnej jednotky za účtovné obdobie.

#### *Téma 19 – Preklasifikovanie (angl. Recycling)*

V *Discussion Paper 2013* bolo navrhnuté, aby bolo možné niektoré náklady a výnosy zahrnuté do ostatných súčastí komplexného výsledku preklasifikovať do výkazu ziskov a strát. V *Exposure Draft 2015* sa diskutovalo o vyhlásení, že náklady a výnosy môžu byť z ostatných súčastí komplexného výsledku preklasifikované do ziskov alebo strát.

Respondenti v tejto oblasti mali rozdielne názory, niektorí žiadali preklasifikovanie všetkých nákladov a výnosov z ostatných súčastí komplexného výsledku, niektorí potvrdili návrh z *Exposure Draft 2015*. Našli sa aj takí, ktorí zastávali názor, že náklady a výnosy,

ktoré boli zahrnuté do ostatných súčastí komplexného výsledku by už nemali byť znovu preklasifikované.

Na túto spätnú väzbu reagoval novelizovaný Konceptný rámec vyhlásením, že náklady a výnosy môžu byť znovu súčasťou výkazu ziskov a strát, ale iba v tom prípade, že poskytnú relevantnejšie informácie a vernejší obraz o finančnej výkonnosti účtovnej jednotky za účtovné obdobie. Rada IASB má tiež možnosť zakázať preklasifikovanie a to napríklad v prípade, ak nie je možné identifikovať obdobie, v ktorom by náklady a výnosy poskytnúli vernejšiu prezentáciu alebo relevantnejšie informácie.

#### *Téma 20 – Zachovanie kapitálu*

Rada IASB navrhla, aby sa obnovila koncepcia kapitálu a zachovania kapitálu ako bola obsiahnutá v Konceptnom rámci 2010. Väčšina z respondentov nepovažovala súčasnú koncepciu za dostatočnú, ale vyjadrili rozdielne názory akým spôsobom a či vôbec túto koncepciu zlepšiť. Novelizovaný Konceptný rámec zahŕňa nezmenenú koncepciu kapitálu a zachovania kapitálu ako bola použitá v roku 2010. V budúcnosti sa Rada IASB možno rozhodne znovu otvoriť diskusiu na túto tému, ak by to bolo nevyhnutné.

#### *Druhá časť – Aktualizácia odkazov ku Konceptnému rámcu v IFRS štandardoch*

Zostavovatelia účtovnej závierky môžu byť ovplyvnení zmenami v Konceptnom rámci ak ho používajú pri vývoji účtovnej politiky, v prípade ak sa nedá aplikovať špecifický štandard. Aby sa zabezpečil prechod k novelizovanému Konceptnému rámcu Rada IASB navrhla doplniť dodatky k štandardom, ktoré aktualizujú pripomienky k predchádzajúcim verziám Konceptného rámca.

Väčšina respondentov podporila návrh, ale niektorí vyjadrili obavy z potenciálnych nežiaducich dôsledkov návrhov súvisiacich s IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, konkrétne § 11 a IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, konkrétne § 11.

Rada IASB na základe spätnej väzby aktualizovala pripomienky k predchádzajúcim verziám Konceptného rámca v štandardoch oddelene od pripomienok k IFRS 3 § 11. Rada IASB sa tiež rozhodla, že hoci sú pripomienky ku Konceptnému rámcu nahradené v IAS 8 § 11, tieto zmeny nijako neovplyvnia účtovnú politiku na účtoch časového rozlíšenia v regulovaných odvetviach. Týmto sa zabráni účtovným jednotkám meniť účtovnú politiku dvakrát v priebehu krátkej doby – raz v dôsledku revízie Konceptného rámca a druhýkrát v prípade revízie príslušného štandardu.

### 3.3 Zhrnutie zistených rozdielov v novelizovanom Konceptnom rámci

Na základe analýzy, ktorá bola obsiahnutá v kapitolách 3.1 a 3.2 sme dospeli ku viacerým významným rozdielom. Hlavný rozdiel, ktorý si čitateľ všimne na prvý pohľad je už len samotný počet kapitol. Kým v roku 2010 obsahoval Konceptný rámec iba 4 kapitoly, novelizovaný obsahuje už 8 kapitol.

Názov prvej kapitoly ostáva nezmenený, hlavnou zmenou je, že účtovné informácie pomáhajú pri posudzovaní rozdeľovania úloh manažmentu.

Kapitola 2 mala v roku 2010 názov Vykazujúca účtovná jednotka, ale nemala žiaden obsah. V novelizovanom Konceptnom rámci je táto kapitola venovaná kvalitatívnym charakteristikám účtovných informácií. Sú v nej objasnené pojmy opatrnosť, miera neistoty, spoľahlivosť, obozretnosť, verná prezentácia.

Kapitola 3 popisuje rozsah a cieľ účtovnej závierky. Sú v nej definované tri formy účtovnej závierky – konsolidovaná, nekonsolidovaná a kombinovaná účtovná závierka a vymedzuje sa pojem vykazujúca účtovná jednotka.

V kapitole 4 sme identifikovali hlavné rozdiely v definíciách majetku a záväzkov. V novej definícii majetku už nie je podmienkou, aby boli ekonomické úžitky isté alebo pravdepodobné a pri záväzkoch je to povinnosť presunúť ekonomický prostriedok bez toho, aby bol ovplyvnený odliv ekonomických úžitkov. Definície nákladov a výnosov boli pozmenené len vo vzťahu k majetku a záväzkom.

Kapitola 5 neposkytovala dostatočné informácie o vykázaní a zavádza nový pojem odúčtovanie, to znamená, že poskytuje usmernenie kedy má byť majetok alebo záväzky z účtovnej závierky odúčtované. K novým kritériám vykázania, ktoré musia byť splnené patrí verná prezentácia skutočností o účtovnej závierke a relevantnosť.

Kapitola 6 obsahovala nedostatočné informácie o oceňovaní, v dôsledku čoho bola upravená v novelizovanom Konceptnom rámci. Oceňovanie sa uskutočňuje na báze dvoch oceňovacích základní, ktorými sú historická cena a súčasná (bežná) hodnota. Zahŕňa oceňovacie základne a faktory, ktoré sa berú do úvahy pri výbere vhodnej oceňovacej základne. V Konceptnom rámci 2010 tiež chýbalo definovanie reálnej hodnoty.

Kapitola 7 nebola zahrnutá v predchádzajúcej verzii Konceptného rámca vôbec. Na základe neho sa v účtovnej závierke prezentujú a zverejňujú informácie o majetku, záväzkoch, nákladoch, výnosoch a vlastnom kapitáli. Táto kapitola uvádza, kedy sa náklady a výnosy klasifikujú do ostatných súčastí komplexného výsledku.

Kapitola 8 bola prevzatá ešte z pôvodného Konceptného rámca z roku 1989. Obsahuje dve teórie chápania kapitálu, ktorým je fyzické a finančné chápanie. Tieto teórie neboli pozmenené oproti pôvodnej verzii.

Ako hlavné rozdiely sme identifikovali oblasť oceňovania, ktorá nebola dostatočná a uvádza sa v samostatnej kapitole, prezentácia a zverejnenie neboli obsahom Konceptného rámca doteraz vôbec, pojem odúčtovanie sa vymedzuje po prvýkrát. Okrem toho boli upravené definície majetku a záväzkov a rovnako boli pozmenené aj kritériá vykazovania pre majetok a záväzky v účtovnej závierke. Obsahom revízie Konceptného rámca bolo aj objasnenie zásady opatrnosti, obozretnosti, verejnej prezentácie, miery neistoty, zásady podstaty pred formou a pojmu správcovstvo.

Okrem samotného Konceptného rámca došlo k zmenám aj v ostatných štandardoch. Tieto zmeny nemali vplyv na účtovnú závierku, pretože mali iba čisto technický charakter. Existujú však dve výnimky, ktoré platia pre spoločnosti, ktoré zostavujú účtovnú závierku podľa IFRS 3 *Podnikové kombinácie* – použijú pri definíciách majetku a záväzkov znenie z predchádzajúceho Konceptného rámca a takisto budú postupovať účtovné jednotky v regulovaných odvetviach tvoriace účtovnú politiku podľa IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovaní a chyby*. Tieto dve výnimky boli upravené v samostatnom dokumente s názvom *Aktualizácia odkazov ku Konceptnému rámcu v štandardoch IFRS*.

Okrem iného Rada IASB tiež vytvorila dokument s názvom *Feedback statement*, ktorého cieľom bolo zamerať sa na široké spektrum verejnosti z rôzneho prostredia. Touto skupinou boli investori, analytici, akademici, zostavovatelia účtovnej závierky, účtovné firmy. Ich úlohou bolo hodnotiť doterajšiu verziu Konceptného rámca a ďalšie súvisiace projekty na zlepšenie kvality Konceptného rámca a pomohli tak pri finalizovaní revidovaného Konceptného rámca 2018. Tento dokument rieši sporné otázky, pri ktorých sa odlišovali názory samotných respondentov. Tomuto dokumentu sme sa venovali v časti 3.2 podrobnejšie, ku každej rozoberanej téme uvádzame stanovisko respondentov a následne aj reakciu Rady IASB a konečné východisko v revidovanom Konceptnom rámci.

Cieľ Konceptného rámca, ale aj naďalej ostáva nezmenený, pomáhať Rade IASB pri vývoji štandardov, pomáhať pochopiť a porozumieť štandardom všetkým používateľom, pomáhať zostavovateľom účtovnej závierky pri vytváraní účtovnej politiky, keď nie je možné aplikovať iný štandard alebo keď štandard povoľuje možnosť účtovnej politiky.

Funkcia Konceptného rámca ostala nezmenená, nie je nadradený žiadnemu štandardu a slúži iba ako pomocný nástroj. Jeho použitie sa využije iba vtedy, ak pre danú

problematiku neexistuje príslušný štandard alebo ak sa v danom štandarde nenachádza odpoveď na daný problém.

Prínosom práce sú spomínané rozdiely, ktorým sme sa venovali v celej tretej kapitole, a ktoré sme následne stručne zhrnuli v rámci tejto časti. Čitateľ môže na základe práce posúdiť zmeny, ktoré sa uskutočnili medzi novelizovaným a predchádzajúcim Koncepčným rámcom, a ktoré sa nám podarilo identifikovať a analyzovať. Práca tiež poskytuje náhľad na postupný proces revízií Koncepčného rámca, ktoré sa uskutočnili v priebehu niekoľkých rokov spolu so súvisiacimi projektami, a ktoré viedli k novelizácií Koncepčného rámca.

## Záver

Cieľom diplomovej práce bolo zhodnotenie súčasného novelizovaného Konceptného rámca, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2020. Na splnenie hlavného cieľa bolo nevyhnutné vysporiadať sa a oboznámiť s predchádzajúcou verziou Konceptného rámca ako aj s jeho historickým vývojom a identifikovať hlavné a zásadné rozdiely medzi Konceptnými rámcami.

V prvej časti práce sme si najprv zadefinovali účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť postupovať podľa medzinárodných účtovných štandardov IFRS, stručne sme si charakterizovali vývoj IFRS, postupne sme prešli k charakteristike Konceptného rámca z roku 2010, zamerali sme sa na objasnenie jednotlivých kapitol.

V druhej časti práce sme si vytýčili hlavný cieľ práce a ďalšie čiastkové ciele, ktoré nám pomohli k naplneniu hlavného cieľa. Definovali sme predmet skúmania, ktorým bol novelizovaný Konceptný rámec pre finančné vykazovanie a metódy skúmania, ktoré sme využívali počas celej práce.

V tretej časti práce sme sa zamerali na identifikovanie najväčších rozdielov oproti predchádzajúcej verzii Konceptného rámca. Pri týchto zmenách sme vychádzali z oficiálneho dokumentu, ktorý vydala Rada IASB na oficiálnej internetovej stránke, v ktorom boli rozpracované všetky kapitoly.

Rada IASB tiež vydala samostatný dokument s názvom *Aktualizácia odkazov k novelizovanému Konceptnému rámcu v štandardoch IFRS*, v ktorom sú upravené ostatné štandardy vzťahujúce sa na novelizovaný Konceptný rámec. Okrem toho sa Rada IASB prostredníctvom dokumentu *Feedback Statement* zamerala aj na širokú verejnosť, ktorej úlohou bolo hodnotenie sporných oblastí novelizovaného Konceptného rámca.

Respondenti zo širokého spektra oblastí hodnotili predchádzajúce verzie Konceptného rámca a ďalšie súvisiace projekty ako je *Discussion Paper 2013* a *Exposure Draft 2015*. Tento dokument poslúžil pri finalizovaní a zlepšení novelizovaného Konceptného rámca, zameral sa na problematické otázky, ktoré viedli k sporným a často aj rozdielnym názorom respondentov. Následne na reakciu respondentov odpovedala aj Rada IASB, ktorá buď návrhy akceptovala a zahrnula do revízie Konceptného rámca alebo ich zamietla.

Prínosom práce sú práve spomínané rozdiely, ktoré sme stručne zhrnuli a identifikovali v časti 3.3, a ktoré poskytujú náhľad na význam a prínos novelizovaného Konceptného rámca.

## Zoznam použitej literatúry

### Knihy a monografie

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vydanie. Brno: Computer Press, 2013. 344 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
2. KRIŠTOFÍK, Peter. – ŠURANOVÁ, Zuzana. – SAXUNOVÁ, Darina. 2011. *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IFRS*. 2. vydanie. Bratislava: Iura Edition, 2011. 803 s. ISBN 978-80-8078-396-9.
3. ŠLOSÁROVÁ, Anna. *Účtovníctvo*. Bratislava: Iura Edition, 2011. 290 s. ISBN 978-80-8078-418-8.
4. ŠLOSÁROVÁ, Anna - BLAHUŠIAKOVÁ, Miroslava. *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. 440 s. ISBN 978-80-8168-589-7.
5. TUMPACH, Miloš. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: Iura Edition, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2.

### Článok v tlačenom časopise

6. KRUPOVÁ, Lenka - Anglia RUSKIN. IFRS - novoprijatý koncepčný rámec pre finančné výkazníctvo. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo: v teórii a praxi*. Bratislava: Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, 2018, 26(7-8), s. 30-34. ISSN 1335-2024

### Elektronické dokumenty

7. IASB. Conceptual Framework Project Summary [online]. London: IFRS Foundation, 2018, 20 s. [cit. 2019-10-5]. Dostupné na internete: <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>.
8. IASB. Conceptual Framework Feedback Statement [online]. London: IFRS Foundation, 2018, 24 s. [cit. 2019-10-05]. Dostupné na internete: <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-feedback-statement.pdf>
9. IASB. Conceptual Framework for Financial Reporting [online]. London: IFRS Foundation, 2018, 86 s. [cit. 2019-10-05]. Dostupné na internete: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=21922&sidebarOption=UnaccompaniedConceptual>

10. EY. Applying IFRS: IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting [online]. London, 2018, 11 s. [cit. 2019-10-05]. Dostupné na internete: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-conceptual-framework-april2018/\\$FILE/ey-applying-conceptual-framework-april2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-conceptual-framework-april2018/$FILE/ey-applying-conceptual-framework-april2018.pdf).
11. Grant Thornton: A revised Conceptual Framework for Financial Reporting [online]. 2018, 12 s. [cit. 2020-04-07]. Dostupné na internete: <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2018/ifrs-news---a-revised-conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>.

### **Právne predpisy**

12. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
13. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem.