

Koncepční rámec účetního výkaznictví pro všeobecné účely účetních jednotek veřejného sektoru

Vladimír Zelenka

Úloha a závaznost KR

Úloha – stanovuje koncepty, které napomáhají účetnímu výkaznictví účetních jednotek, které přijaly aktuální bázi účetnictví IPSAS.

Závaznost – nestanovují směrodatné požadavky na účetní výkaznictví účetních jednotek, které vykazují podle IPSAS, ani mu není dána přednost před IPSAS nebo RPG. Směrodatné jsou specifické standardy IPSAS.

Účetní závěrka pro všeobecné použití (GPFR) – pro uživatele, pro něž nejsou k dispozici finanční informace jim šité na míru jejich specifickým informačním potřebám.

Obsah Koncepčního rámce

- Předmluva
- Úloha a závaznost Koncepčního rámce
- Cíle a uživatelé účetního výkaznictví pro všeobecné účely
- Kvalitativní charakteristiky
- Vykazující jednotka
- Prvky účetních výkazů
- Uznávání v účetních výkazech
- Oceňování aktiv a závazků
- Předkládání ve finančních výkazech pro všeobecné použití

Cíle účetních závěrek pro všeobecné použití

**Cíle účetního výkaznictví – poskytovat
informace uživatelům GPFR za účelem:**

a) accountability („skládání účtů“) a

b) rozhodování.

Uživatelé účetních závěrek pro všeobecné použití

- **Prvotní:**
 - a) příjemci veřejných služeb (občané, residenti...)**
 - b) poskytovatelé prostředků (občané, residenti, dárcovské agentury, věřitelé, vlády poskytující prostředky mezinárodním vládním organizacím**
 - c) zákonodárci (tj. zástupci a) i b))**

Uživatelé finančních výkazů pro všeobecné použití

- **Další uživatelé:** vládní statistika, analytici, média, poradci atd.
- **Instituce, které mají oprávnění požadovat sestavení finančních výkazů šitých na míru jejich specifickým informačním potřebám, jako jsou např. orgány regulace, dohledu, nejvyšší kontrolní úřady, rozpočtová kontrola, vedení účetní jednotky, ratingové agentury, nejsou prvotními uživateli bez ohledu na to, že využívají informace z finančních výkazů pro všeobecné použití.**

Informace poskytované GPFR

Informace v účetních výkazech:

- **Finanční situace**
- **Výkonnost**
- **Peněžní toky**

Informace (finanční i nefinanční) – doplňující a rozšiřující informace z výkazů, včetně:

- **informací o souladu se schváleným rozpočtem**
- **o poskytovaných veřejných službách za období**
- **očekávání do budoucích období a dlouhodobých důsledcích rozhodnutí a činností daného období**
(buď ve formě poznámek nebo přehledů zahrnutých do GPFR)

Informace poskytované účetní závěrkou však zůstávají jádrem finančního výkaznictví!!

Kvalitativní charakteristiky

Základní charakteristiky:

- **Relevance – informace jsou relevantní, pokud přispívají k dosažení cílů finančního výkaznictví.**
- **Věrná prezentace – zaznamenání jevů je úplné, neutrální (absence podjatosti, tj. není úmysl dosáhnout určitého předem stanoveného výsledku) a prosté významných chyb. Věrně zobrazit znamená zobrazit podstatu jevu, která nemusí být stejná jako její právní forma!!!!**
- **Srozumitelnost - umožňuje uživatelům pochopit význam informace.**

Kvalitativní charakteristiky

- **Včasnost** – mít informace k dispozici pro uživatele před tím, než ztratí schopnost být užitečnými pro skládání účtů a rozhodování.
- **Srovnatelnost** – umožňuje uživatelům identifikovat podobnosti a rozdíly mezi dvěma sadami jevů (srovnání s prospektivními informacemi, mezi obdobími, s jinými jednotkami).
- **Ověřitelnost** – vlastnost informace, která napomáhá ujistit uživatele, že věrně odrážejí jevy, které mají být vyjádřeny.

Omezení informací GPFR

- **Významnost** – informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo mít vliv na skládání účtů nebo rozhodování
- **Poměr nákladů a přínosů** – zda přínosy informací ospravedlní náklady vynaložené na poskytnutí a použití informací.
- **Vyváženost kvalitativních charakteristik** – hledání rovnováhy mezi charakteristikami při dosahování cílů účetního výkaznictví

Vykazující jednotka

- **Vládní nebo jiná instituce veřejného sektoru, program nebo identifikovatelná oblast činnosti, která sestavuje GPFR – účetní jednotka veřejného sektoru.**
- **Může jít o jednu jednotku nebo zahrnuje dvě a více jednotky, pak – vykazující skupina.**
- **Jednotka může nebo nemusí mít právní subjektivitu, pakliže jsou naplněny charakteristiky pro stanovení účetní jednotky.**

Vykazující jednotka

Klíčové charakteristiky:

- Jednotka, která získává prostředky od občanů (nebo jejich jménem) a/nebo používá prostředky k aktivitám ku prospěchu občanů (nebo jejich jménem), a
- existují příjemci služeb nebo poskytovatelé prostředků, kteří jsou odkázáni na GPFR kvůli informacím o „skládání účtů“ a pro rozhodování.

Prvky účetních výkazů

Definované:

- Aktiva
- Dluhy (závazky)
- Výnosy
- Náklady
- Vklady „vlastníků“
- Výběry „vlastníků“

Další ekonomické jevy (nejsou prvky účetních výkazů):

- Další prostředky
- Další závazky

Aktivum

AKTIVUM JE PROSTŘEDEK AKTUÁLNĚ OVLÁDANÝ ÚČETNÍ JEDNOTKOU JAKO VÝSLEDEK MINULÉ UDÁLOSTI.

- **PROSTŘEDEK** je určitá položka s využitelným potenciálem (poskytnout veřejnou službu) nebo schopností vytvářet ekonomický prospěch.
- **VYUŽITELNÝ POTENCIÁL** je schopnost poskytovat služby, které přispívají k dosažení cílů účetní jednotky (bez nutné tvorby čistých peněžních toků).
- **EKONOMICKÝ PROSPĚCH** představují peněžní přítoky nebo snížení peněžních odtoků.

Užitky z aktiva



Aktivum

- **AKTUÁLNÍ OVLÁDÁNÍ** - je třeba posoudit právní vlastnictví, přístup k prostředkům nebo schopnost zamezit přístupu k nim, nástroje k tomu, aby byly prostředky použity k dosažení cílů účetní jednotky, existenci vymožitelných práv na využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch z daného prostředku.
- Prostředek vznikl v důsledku **MINULÉ** (tj. již nastalé) transakce nebo události.

Aktivum

- **Při směnné transakci je aktivum nabyto nákupem.**
- **Při nesměnné transakci (moc vybírat daně, poskytovat licence, umožnit či zamezit přístup k efektům z prostředků.**
- **Zda ovládání práv na daný prostředek vzniklo následně po určité události, je třeba zvážit:**
 - **obecnou schopnost ustanovit moc,**
 - **ustanovení moci na základě nařízení (předpisu),**
 - **uplatnění moci k vytvoření práva,**
 - **událost, na základě níž vzniká právo získat prostředek od externí strany.**
- **Aktivum vzniká, pokud je moc uplatněna a existují práva na získání prostředků.**

Dluh (závazek)

DLUH JE AKTUÁLNÍ POVINNOST ÚČETNÍ JEDNOTKY K ODPLYNUTÍ PROSTŘEDKŮ, KTERÁ JE VÝSLEDKEM MINULÉ UDÁLOSTI.

- **AKTUÁLNÍ POVINNOST** je buď právně závazná povinnost, nebo jinak než právně závazná povinnost, u níž má účetní jednotka malou nebo nereálnou alternativu vyhnout se jí.
- **ODPLYNUTÍ** prostředků z účetní jednotky úhradou. Pokud je povinnost vypořádána jinak než odplynutím prostředků, nejde o dluh.
- **MINULÁ** transakce nebo událost.

Dluh (závazek)

Právně a jinak než právně závazné povinnosti

- **Účetní jednotka nemůže být zavázána vůči sobě samé, i když veřejně deklarovala záměr chovat se určitým způsobem.**
- **Není však nutné znát totožnost před okamžikem vypořádání.**
- **Nepřítomnost data vypořádání v ujednání neznamená, že nemůže jít o dluh (závazek).**

Dluh (závazek)

Právně závazné povinnosti – právně vynutitelné.

Jinak než právně závazné povinnosti – strana, vůči níž povinnost existuje, nemůže podniknout právní (nebo obdobný) krok k tomu, aby vymohla vypořádání. Aby se taková povinnost stala dluhem (závazkem:

- účetní jednotka dala dle zavedené praxe, dle zveřejněných postupů či dostatečně specifických prohlášením najevo jiným stranám, že na sebe bere určitou povinnost,
- čímž vytvořila u některých stran opodstatněné očekávání, že bude tyto povinnosti plnit, a
- má malou nebo nereálnou alternativu vyhnout se vypořádání závazku z těchto povinností.

Další ekonomické jevy

- „Další prostředky“ a „další povinnosti“, které nesplňují definice aktiv a dluhů, pokud to povede k dosažení cílů finančního výkaznictví, budou moci být vykázány v účetních výkazech.
- Čistá aktiva/jmění = aktiva - dluhy
- Čistá finanční pozice = (aktiva + ostatní prostředky) – (dluhy + ostatní povinnosti)

**AKTIVA a Další
Prostředky**

**DLUHY a Další Povinnosti
+ ČISTÁ FINANČNÍ
SITUACE**

AKTIVA

DLUHY

**ČISTÁ
AKTIVA/
JMĚNÍ**

DALŠÍ POVINNOSTI

ČISTÁ FINANČNÍ SITUACE

DALŠÍ PROSTŘEDKY

Výnosy, náklady

- **Výnos – nárůst čisté finanční pozice účetní jednotky, který je jiný než nárůst vznikající z vkladů vlastníků.**
- **Náklad – snížení české finanční pozice účetní jednotky, který je jiný než snížení z důvodu rozdělení vlastníků.**
- **Přebytek/schodek (výsledek) = Výnosy - Náklady**

Příspěvky vlastníků a přiděly vlastníkům

- **Příspěvek vlastníků představuje přítok prostředků do účetní jednotky, vložený externími stranami v postavení vlastníků, který ustavuje nebo zvyšuje podíl na čisté finanční pozici účetní jednotky (př.: počáteční nebo následný vklad prostředků do nové jednotky).**
- **Výběr vlastníků představuje odtok prostředků z účetní jednotky, který je přidělen externím stranám v postavení vlastníků, kterým se vrací nebo snižuje podíl na čisté finanční pozici účetní jednotky (př.: výnos z investice, plné nebo částečné vrácení investice, vrácení zbytku prostředků v případě problémů).**

Kritéria pro uznávání v účetních výkazech

- **Uznávání – proces začlenění a zahrnutí částek zobrazovaných v příslušných účetních výkazech položek, které splňují definici daného prvku a mohou být vyčísleny způsobem, který vede k naplnění kvalitativních charakteristik a bere v úvahu omezení informací zahrnutých do GPFR.**
- **Kritéria:**
 - položka splňuje definici prvku a
 - může být vyčíslena způsobem, který vede k naplnění kvalitativních charakteristik a bere v úvahu omezení informací v GPFR.
- **Za určitých okolností může standard IPSAS uvést, že proto, aby byl naplněn cíl účetního výkaznictví, může být uznáván i prostředek nebo závazek, který nesplňuje definici prvku za podmínky, že může být vyčíslen způsobem, který splňuje kvalitativní charakteristiky a omezení.**

Zveřejnění a uznávání

- **Zveřejnění účetních politik, komentářů a dalších podrobností nespraví neuznání položky, která splňuje definici prvku!!!**
- **Zveřejnění mohou poskytnout informace o položkách, které splňují definici prvku, ale nemohou být oceněny.**

Oceňování aktiv a dluhů v účetních výkazech

- **Cíl – vybrat takovou oceňovací základnu, která nejvěrněji odráží náklady na službu, provozní kapacitu a finanční kapacitu účetní jednotky způsobem, který je vhodný pro účely skládání účtů a rozhodování.**
- **Výběr oceňovací základny vede k poskytování informací, které uživatelům umožní posoudit**
 - **náklady na služby poskytované během období za historických i aktuálních podmínek,**
 - **kapacitu účetní jednotky zajistit poskytování služeb v budoucnu pomocí fyzických i jiných prostředků,**
 - **kapacitu účetní jednotky financovat její činnosti.**

Oceňovací základny

AKTIVA

Historické hodnoty:

- Historické náklady

Běžné hodnoty:

- Tržní hodnota
- Reprodukční (replacement) náklady
- Čistá prodejní cena
- Hodnota z užívání

Historické náklady

- **Protihodnota poskytnutá za nabyté nebo vyvinuté aktivum, která může mít podobu peněz a jejich ekvivalentů nebo jinou podobu k datu jeho nabytí nebo vývoje.**
- **Hodnota vstupní, specifická pro účetní jednotku.**
- **Alokace do účetních období odpisováním (u dlouhodobý hmotných a nehmotných aktiv) tak, jak se spotřebovává po dobu životnosti využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch.**
- **Mohou být sníženy o uznané znehodnocení, tj. snížení využitelného potenciálu nebo schopnosti vytvářet ekonomický prospěch daného aktiva díky změnám ekonomických a jiných podmínek. Je třeba vyhodnotit návratnost pořizovacích nákladů.**
- **V některých případech lze navýšit částku aktiva (náklady na zvětšení nebo vylepšení nebo aktuální řešení úroků u FA)**

Historické náklady

- **Náklady na služby:** reflexe daného okamžiku, náklady spotřebovaných aktiv neodpovídají běžným podmínkám, problém při změnách cen. Konsistence mezi sestavením rozpočtu a vykazováním – je-li rozpočet na základě historického ocenění, historické náklady ukazují, jak byl naplněn.
- **Provozní kapacita:** Odpisy vyjadřují spotřebu potenciálu sloužit. HN ukazují, že disponibilní prostředky (aktiva) pro budoucí poskytování služeb jsou minimálně v takovém rozsahu, jako vykazovaná částka aktiva. Pokud je aktivum z nesměnné transakce, tak cena dané transakce neposkytne informace o provozní kapacitě.

Historické náklady

- **Finanční kapacita:** HN poskytují informace o výši aktiv, která mohou být použita jako efektivní zajištění výpůjček. HN neposkytují informace o možnosti zpeněžit aktivum a peníze reinvestovat na poskytování jiných služeb, pokud jsou významně odlišné od běžných výstupních (prodejních) cen.
- **Kvalita:** odhady odpisování a impairmentu mají vliv na věrnost zobrazení; jsou ověřitelné, srozumitelné a včasné. Problém se srovnatelností v čase při pohybu cen.

Tržní hodnota

- Částka, za niž by aktivum mohlo být směněno mezi znalými a nezávislými stranami o jejich svobodné vůli.
- TH na otevřeném, aktivním a řádném trhu je vstupní nebo výstupní hodnotou, není specifická pro účetní jednotku.
- TH při absenci OAŘ trhu je výstupní hodnotou a to, zda je nebo není specifická pro účetní jednotku závisí na oceňovací technice.

Tržní hodnota

- **Vhodná, pokud rozdíl mezi vstupní a výstupní hodnotou není významný nebo pokud je aktivum drženo se záměrem prodeje.**
- **Užitečné informace kvůli věrnému zobrazení hodnoty aktiva**
- **Sporné, pokud předpoklady, že trh je otevřený, aktivní a řádný nejsou naplněny. Je třeba vhodně zvolit vstupní/výstupní cenu. Výstupní pro aktiva k obchodování, nikoli pro speciální provozní aktiva.**

Tržní hodnota

- **Náklady na služby: spotřeba je vyjádřena běžnými tržními cenami. Umožňuje stanovit ROA. Ve veřejném sektoru ale nejde prvotně o tvorbu zisku, služby jsou často poskytovány v nesměnných transakcích nebo na dotačním základě. To omezuje relevanci rentabilit založených na výstupních tržních cenách.**
- **Provozní kapacita: pro poskytování služeb v budoucnu je užitečná. Pokud je ale výstupní tržní hodnota podstatně nižší než HN, pravděpodobně bude méně relevantní než HN daného aktiva pro získání informací o provozní kapacitě (méně relevantní než reprodukční náklady)**

Tržní hodnota

- **Informace o finanční kapacitě tržní hodnota poskytuje.**
- **Relevance, věrné zobrazení, srozumitelnost, ověřitelnost, pokud OAŘ trh;**
- **Snížení kvality podle technik odhadu a u výstupních tržních hodnot (problém s informacemi o nákladech na služby a provozní kapacitě)**

Reprodukční náklady potenciálu (replacement cost)

- **Nejnižší náklady, které by byly požadovány po účetní jednotce, aby obnovila využitelný potenciál určitého aktiva (včetně částky získané při vyřazení daného aktiva po skončení životnosti) k datu vykazování, a to za normálních podmínek.**
- **Optimalizační přístup (optimized depreciated replacement cost), tj. nejlevnější alternativa při získání stejného potenciálu sloužit. Rozdíl od reprodukčních nákladů aktiva (reproduction cost), kde jde o získání identického aktiva.**
- **Vstupní hodnota, specifická pro účetní jednotku.**
- **Je třeba vzít v úvahu snížení potřeby poskytování veřejných služeb (např. v důsledku demografických trendů).**

Reprodukční náklady

- **Náklady na služby:** relevantní informace o spotřebovávání aktiva. Náklady na služby jsou založeny na aktuálních podmínkách – lze získat konsistentní informaci o výnosech/nákladech období. Lepší srovnatelnost mezi jednotkami...
- **Provozní kapacita:** užitečná míra disponibilních aktiv pro poskytování služeb v budoucnosti.
- **Finanční kapacita:** neposkytuje informace o částce ziskatelné prodejem aktiva.
- **Kvalita:** komplikované, subjektivní úsudek, tj. potenciální snížení věrohodnosti RN, srovnatelnosti a ověřitelnosti. Nákladnější použití. Méně srozumitelné.

Čistá prodejní cena

- Částka, kterou účetní jednotka může obdržet z prodeje aktiva po odečtení nákladů prodeje.
- Výstupní hodnota, specifická pro účetní jednotku.
- Nemůže být pro účetní jednotku nižší ocenění daného aktiva.
- Je vhodnou základnou, pokud nejefektivnější způsob použití aktiva je jeho prodej.
- Není vhodnou základnou, pokud je účetní jednotka schopna využít aktivum efektivněji, pokud s ním naloží jinak.
- Vhodné tehdy, pokud je smluvní závazek prodat pod tržní hodnotu.

Čistá prodejní cena

- **Náklady na služby: neposkytuje vhodnou informaci.**
- **Provozní kapacita: neposkytuje vhodnou informaci.**
- **Finanční kapacita: poskytuje informaci o částce získané prodejem, avšak není to vhodné tehdy, pokud z aktiva lze vytěžit hodnotnější využitelný potenciál tím, že bude používáno při poskytování veřejných služeb.**
- **Kvalita: kde je možno použít, tak srozumitelnost, věrohodnost, ověřitelnost, včasnost.**

Hodnota z užívání

- **Současná hodnota (pro účetní jednotku) zbývajících využitelného potenciálu daného aktiva nebo schopnosti vytvářet ekonomický prospěch, pokud bude i nadále užíváno, a čisté částky, kterou účetní jednotka získá jeho prodejem na konci životnosti.**
- **Výstupní hodnota, specifická pro účetní jednotku.**
- **Často vyšší než historické i reprodukční náklady.**

Hodnota z užívání

- Pokud je vyšší než reprodukční náklady, má omezené využití, protože účetní jednotka je schopna zajistit stejný využitelný potenciál za reprodukční náklady.
- Nevhodná, pokud čistá prodejní cena je vyšší.
- Vhodná tam, kde je nižší než reprodukční náklady a vyšší než čistá prodejní cena (aktivum se neobnoví, ale jeho využitelný potenciál nebo schopnost vytvářet ekonomický prospěch je vyšší než čistá prodejní cena). Jde o hodnotu pro účetní jednotku (deprival value model).
- Vhodná pro vyčíslení znehodnocení při stanovení zpětně získatelné částky.

Hodnota z užívání

- **Náklady na služby, provozní a finanční kapacita: komplikovaná, omezená použitelnost ve veřejném sektoru pro nepeněžotvorná aktiva – není příliš vhodnou informací o nákladech na služby. Jako informace o provozní kapacitě rovněž omezené využití (viz 3. odrážka předchozího snímku). Pro informace o finanční kapacitě rovněž omezené využití.**
- **Kvalita: komplikovaná, založená na současné hodnotě, pro nepeněžotvorná aktiva nevhodné použít peněžní toky – proto za ně jako náhrada reprodukční náklady. Omezené i další kvalitativní charakteristiky.**

Reálná hodnota (fair value)

- **IPSAS nepovažují RH za oceňovací základnu,**
- **za RH je v příslušném kontextu považováno ocenění dle některé z uvedených oceňovacích základen,**
- **RH jako termín využívají některé standardy IPSAS,**
- **platí to jak pro aktiva, tak pro dluhy (závazky).**

Symbolické ocenění

Symbolické hodnoty nenaplňují cíle oceňování, protože neposkytují relevantní informace o finanční kapacitě, provozní kapacitě a nákladech na služby.

Oceňovací základny

DLUHY

- **Historické náklady**
- **Náklady na splnění závazku (Cost of Fulfillment)**
- **Tržní hodnota**
- **Náklady na zproštění od závazku (Cost of Release)**
- **Cena převzetí (Assumption Price)**

Historické náklady

- **Protihodnota přijatá za převzetí závazku, kterou jsou peníze nebo jejich ekvivalenty nebo jiná protihodnota přijatá k okamžiku, kdy závazek vznikl.**
- **Vstupní hodnota, specifická pro účetní jednotku.**
- **Původní ocenění se může upravovat např. o aktuální úročení, narůstání diskontu, umořování prémie...**
- **Obdoba HN u aktiv. Vhodné u dluhů, pokud je pravděpodobné, že budou uhrazeny za předem stanovených podmínek. Nevhodné pro dluhy, které nevznikají z transakcí a které vznikají z nesměnných transakcí ad.**

Náklady na splnění závazku

- **Náklady, které účetní jednotce vzniknou při splnění závazků představovaných dluhy.**
- **Výstupní hodnota, specifická pro účetní jednotku.**
- **Pokud náklady na splnění závisí na budoucí nejisté události, je třeba vzít v potaz všechny možné výsledky pro jejich odhad.**
- **Splnění může znamenat náklady na práci vlastními silami nebo externí stranou. Splnění vlastními silami nezahrnuje žádný zisk. Splnění externí stranou vyžaduje zahrnout zisk do ocenění.**
- **NnSZ jsou relevantní, kromě situací, kdy se účetní jednotka může zbavit určité povinnosti za nižší částku než NnSZ. Pak jsou náklady na zproštění vhodnějším oceněním aktuálního dluhového břímě (analogie vztahu čistá prodejní cena vs. hodnota z užívání u aktiv).**
- **Pokud jde o dluhy převzaté za protihodnotu, je vhodnější použití ceny převzetí, je-li tato cena vyšší než jak NnSZ, tak i náklady na zproštění od závazku.**

Tržní hodnota

- Částka, za niž by mohl být dluh uhrazen mezi znalými a nezávislými stranami o jejich svobodné vůli.
- OAŘ trh – vstupní nebo výstupní hodnota, není specifická pro účetní jednotku.
- Není OAŘ trh – výstupní hodnota, zda jde o specifickou hodnotu pro účetní jednotku závisí na použité oceňovací technice.
- Výhody a nevýhody stejné jako u aktiv. Vhodné např., je-li dluh vztažený ke změnám specifické míry, ceny nebo indexu na OAŘ trhu.
- Pokud je omezená schopnost převést dluh a podmínky, za nichž by bylo možné takový transfer provést jsou nejasné, pak i při existenci TH je toto ocenění výrazně nespolehlivé (dluhy vznikající z povinností z nesměnných transakcí), neboť je nepravděpodobné, že pro ně bude OAŘ trh.

Náklady na zproštění od závazku

- Jde o termín použitý v kontextu dluhů, který je obdobný jako „čistá prodejní cena“ u aktiv.
- Výstupní hodnota, specifická pro účetní jednotku.
- NnZZ je částka, která vyjadřuje okamžité zbavení se dluhu.
- Pokud je více způsobů, jak se okamžitě zbavit dluhu, NnZZ jsou ty, které představují nižší částku.
- Ve veřejném sektoru je pro některé dluhy převod prakticky nemožný (např. některé penzijní dluhy). V těchto případech je NnZZ částka, jíž věřitel akceptuje vyrovnání svých nároků (např. na základě specifické smluvní klauzule o zrušení dluhu).
- V jiných případech může existovat důkaz o ceně, za niž by mohl být dluh převeden.
- Při posouzení toho, zda NnZZ jsou vhodné, je nutné zvážit, zda zbavení se dluhu předpokládaným způsobem je otevřenou volbou účetní jednotky, která bere v potaz, jakékoli následky tohoto zbavení se, jako např. ztrátu reputace.

Cena převzetí

- Pro dluhy jde o koncept obdobný reprodukčním nákladům potenciálu u aktiv. Jde o částku, kterou by účetní jednotka byla racionálně ochotná akceptovat za převzetí dluhu směnou.
- Vstupní hodnota, specifická pro účetní jednotku.
- Je možná pro směnné, nikoli pro nesměnné transakce.
- Účetní jednotka by převzala dluh jen tehdy, pokud by částka za převzetí dluhu byla vyšší než náklady na splnění nebo náklady na zproštění.
- Problém jak vyjádřit dopady změn cen závazků, které jsou vykazovány cenou převzetí.
- Cena převzetí nezahrnuje žádný zisk v okamžiku, kdy závazek vzniká.

Prezentace v GPFR

Výběr informací:

- V účetní závěrce
- V GPFR mimo účetní závěrku
- Zobrazená nebo zveřejněná informace?

Umístění informací:

- Který výkaz?
- Která součást výkazu?

Uspořádání informací:

- Jak jsou informace uspořádány v GPFR?
- Celková struktura GPFR

Děkuji za pozornost